Die Unternehmungsaufspaltung in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher/steuerwirtschaftlicher Sicht

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

PETER SCHNEIDER
von Diessbach bei Büren (Kt. Bern)

Juris Druck + Verlag Zürich
1977

Die Unternehmungsaufspaltung in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher/steuerwirtschaftlicher Sicht

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

PETER SCHNEIDER
von Diessbach bei Büren (Kt. Bern)

Juris Druck + Verlag Zürich
1977

Die Fakultät hat diese Arbeit am 8. Juli 1976 auf Antrag von Prof. Dr. E. Känzig als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung zu nehmen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

ISBN 3 260 04285 7

GROBGLIEDERUNG

		SEITE
	Grobgliederung	3
	Feingliederung	4
	Literaturverzeichnis	9
1	Einleitung	17
2	Grundlagen	19
3	Motive und Ziele der Unternehmungsaufspaltung	39
4	Darstellung der Handlungsalternativen und Wahl der Modellfälle	47
5	Konsequenzen alternativer Möglichkeiten der Unternehmungsaufspaltung	53
6	Die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen	59
7	Die steuerlichen Konsequenzen	105
8	Entscheid, Durchführung und Kontrolle	
9	Zusammenfassung	191

FEINGLIEDERUNG

		SEITE
	Grobgliederung	3
	Feingliederung	4
	Literaturverzeichnis	9
1	EINLEITUNG	17
2	GRUNDLAGEN	19
	21 Stand und Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	19
	211 Begriff und herkömmliche Zielsetzungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	20
	212 Die Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre	23
	213 Weiterentwicklungsmöglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	25
	22 Gegenstand der Untersuchung und Begriffe	27
	221 Die Entscheidung in der Unternehmung als System	27
	222 Statischer Aspekt: die Elemente	29
	223 Dynamischer Aspekt: die Prozesse	33
	224 Rekapitulation der zu verwendenden Begriffe	35
	23 Grundproblem der Untersuchung	36
	24 Aufbau der Untersuchung	38
3	MOTIVE UND ZIELE DER UNTERNEHMUNGSAUFSPALTUNG	39
	31 Die Bedeutung der Zielsetzung im Entscheidungsprozess	39
	32 Motive der Unternehmungsaufspaltung	40
	33 Ziele, die mit der Unternehmungsaufspaltung als untersuchte Handlungsalternative angestrebt werden	41
	33.01 Rückgewinnung der Handlungsfähigkeit bei Streitigkeiten unter Gesellschaftern	41
	33.02 Lösung des Nachfolgeproblemes	41
	33.03 Vorbereitung von Strukturänderungen	42

SEITE

33.04 Optimale Unternehmungsgrösse 42
33.05 Verbesserung der Gewinn- und Renditesituation 43
33.06 Haftungs- und Risikobeschränkung 43
33.07 Steuerliche Ziele 44
33.08 Organisatorische Ziele 45
33.09 Aufnahme neuer Gesellschafter 46
33.10 Standortverbesserung 46
33.11 Verhindern von Eingriffen aufgrund der staatlichen Wettbewerbspolitik 46

4 DARSTELLUNG DER HANDLUNGSALTERNATIVEN UND WAHL DER MODELL-FAELLE 47

41 Grundsätzliches zur Ermittlung von Alternativen 47

42 Die Unternehmungsteilung als Gruppe von Alternativen 49

43 Wahl der Modellfälle 50

5 KONSEQUENZEN ALTERNATIVER MOEGLICHKEITEN DER UNTERNEHMUNGSAUFSPALTUNG 53

51 Die Konsequenzenbestimmung als Schritt im Entscheidungsprozess 53

52 Katalog von Konsequenzen bei Aufspaltung einer Unternehmung 54

53 Detailliert untersuchte Konsequenzen 58

531 Die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen 58
532 Die steuerlichen Konsequenzen 58

6 DIE HANDELSRECHTLICHEN RAHMENBEDINGUNGEN 59

61 Allgemeines 59

62 Die Rechtsnatur der Aufspaltung 61

621 Teilprozess 1: Die Bildung der Teilunternehmungen vom Betrachtungsstandort der Ursprungsunternehmung aus 63
622 Teilprozess 2: Die Uebertragung der Teilunternehmung, betrachtet vom Standort der Rumpf-resp. Teilunternehmung aus 64

SEITE

623 Die Apportgründung 75
624 Die Rechtsgültigkeit der Aufspaltung 79

63 Die Elemente der einzelnen Modellfälle aus handelsrechtlicher Sicht 81

631 Die Ursprungsunternehmung 81
632 Die Teilunternehmung 82
633 Die neu gegründete Unternehmung 82

64 Die Prozesse der einzelnen Modellfälle aus handelsrechtlicher Sicht 82

641 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall 1 82
642 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall 2 92
643 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall 3 98

65 Zusammenfassung 104

7 DIE STEUERLICHEN KONSEQUENZEN 105

71 Allgemeines 105

711 Die Lokalisierung der durch die Unternehmungsaufspaltung entstehenden Steuertatbestände im steuerlichen Gesamtgebäude 108
712 Die Wahl von Kriterien als Massstab für die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen 119
713 Aufbau des steuerlichen Kapitels 122

72 Einmalige Besteuerung: die Steuerpflicht der Unternehmung aus Realisierung stiller Reserven 123

721 Allgemeines 123
722 Wesen und Entstehung stiller Reserven 125
723 Die Realisierung stiller Reserven: Entwicklung eines Modelles 129
724 Die Realisierung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung 148
725 Beurteilung der drei Modellfälle anhand der aufgestellten Bedingungen 165

SEITE

726 Ueberprüfung des Modelles im Lichte des konkreten Falles 170

727 Ueberprüfung des Modelles anhand des Kriteriums der Entscheidungsneutralität 171

728 Vorschläge de lege ferenda für die Unternehmungsaufspaltung 172

73 Uebrige einmalige steuerliche Konsequenzen 175

731 Emissionsstempel 175

732 Die Verrechnungssteuer 176

733 Uebrige Abgaben 179

734 Warenumsatzsteuer 180

735 Einmalige steuerliche Konsequenzen bei Aufspaltung für die Gesellschafter 181

74 Laufende steuerliche Konsequenzen bei Aufspaltung 184

741 Steuerbemessung 185

742 Leistungen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung 186

75 Zusammenfassung und Ausblick 188

8 ENTSCHEID, DURCHFUEHRUNG UND KONTROLLE 189

9 ZUSAMMENFASSUNG 191

Im Literaturverzeichnis verwendete Abkürzungen für Zeitschriften:

Archiv	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
DB	Der Betrieb
HBR	Harvard Business Review
SAG	Schweizerische Aktiengesellschaft
StR	Steuer Revue
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF/ZfbF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche/ betriebswirtschaftliche Forschung

ferner:

Diss.	Dissertation
StG	Bern: Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944, mit Abänderungen und Ergänzungen
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung der Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940, mit Aenderungen

Zitierweise der Quellen:

Name des Verfassers, Seitenzahl

Bei mehreren, in der Arbeit zitierten Werken desselben Verfassers: Name des Verfassers, Jahrgang, Seitenzahl

Mehrere Verfasser mit gleichem Namen: Name, Anfangsbuchstabe des Vornamens, Seitenzahl (allenfalls Jahrgang)

Zitate aus Kommentaren: zusätzlich Angaben der Noten und des entsprechenden Artikels/ § des Gesetzes

LITERATURVERZEICHNIS

Albach H., Zur Berücksichtigung von Ertragssteuerzahlungen in der Theorie der Investitionsketten, ZfB 1964, S. 436 ff

ders., Stand und Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre heute, ZfB 1967, S. 446 ff

ders., Steuersystem und unternehmerische Investitionspolitik, Wiesbaden, 1970

ders., Gewinnrealisierung im Ertragssteuerrecht, Steuerberater-Jahrbuch 1970/1971, Köln 1971, S. 287 ff

Altorfer W., Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, Zürich und St. Gallen 1959

Amstutz P., Wyss E., Das eidg. Stempelsteuerrecht, Zürich/Leipzig, 1930

Amtsblatt der europäischen Gemeinschaften, Nr. C 39, 22.3.1969

Aufermann E., Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, 1. Aufl., Berlin, 1941

Baron, Pandekten, 9. Aufl., Leipzig, 1896

Barth K., Werden GmbH-Anteile bei Betriebsaufspaltung zu Betriebsvermögen? GmbH-Rundschau, 1969, S. 14 ff

Berner Handelskammer, Steuerliche Probleme der Umwandlung und Fusion von Unternehmungen, unveröff. Antwort an den Schweiz. HIV, 25.3.1970

Biasio S., Entscheidung als Prozess, Bern, Stuttgart, Wien, 1969

Bise W., Die Betriebsaufspaltung in der Rechtssprechung des Bundesfinanzhofes, DB 1962, S. 416 ff

Blencke R., Aus der Rechtsprechung der FG zum Einkommenssteuerrecht (4. Einkünfte der Besitz-OHG bei einer Betriebsaufspaltung,) Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, 1960, S. 496

Blumenstein E., Die Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes, Archiv, Band 14, 1945/46, S. 225 ff

ders., Das subjektive Moment der Steuerumgehung, Archiv, Band 18, 1949/50, S. 193 ff

ders., System des Steuerrechts, 3. Aufl., 1971

Blumer K., Graf A., Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 2. Aufl., Zürich 1965

Bodmer F. A., Die Besteuerung der privaten Kapitalgewinne, StR, 1957, S. 381 ff

Borkowski R., Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik, Zürich 1967

Boschert D., Die steuerliche Problematik der Betriebsaufspaltung, Diss. Mannheim, 1962

Böttcher C., Beinert J., Die Rechtssprechung zur Betriebsaufspaltung, I. Teil, DB 1966, S. 1782 ff

Buchner R., Der Einfluss erfolgsabhängiger Steuern auf investitions- und finanzierungstheoretische Planungsmodelle, ZfB, 1971, S. 671 ff

Budil W. A., Planung, Koordination und Kontrolle als betriebswirtschaftlicher Kreislauf, Sonderdruck Industrielle Organisation, Unternehmungsführung und Kybernetik, Zürich, 1969, S. 53 ff

Bühler A., Die Vermögens-, Geschäfts- und Unternehmungsübernahme nach schweizerischem Recht, Diss. Zürich, 1947

Bundessteuerblatt 1960, Urteil vom 8.11.1960, S. 513 ff

Bundessteuerblatt 1965, Urteil vom 28.1.1965, S. 261 ff

Bürgi W., Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, V. Band, Obligationenrecht, 5. Teil, die Aktiengesellschaft, Zürich, 1957

Caroll D.T., What future for the conglomerate? HBR, May-June 1969, S. 4 ff

Celio N., Steuerliche Hindernisse bei der Unternehmungskonzentration, StR 1969, S. 305 f

Dahlheimer K., Betriebsaufspaltung, Herne-Berlin, 1963

Däniker H.R., Der Systembegriff, Sonderdruck Industrielle Organisation, Unternehmungsführung und Kybernetik, Zürich, 1969, S. 25 ff

Dober W., Stille Reserven im Handels- und Steuerrecht, SAG 1957/58, S. 113 ff

Drucker P.F., Praxis des Managements, 1. Aufl., Düsseldorf, 1956

Dubach P., Die Kybernetik als theoretische, praktische und interdisziplinäre Wissenschaft, Sonderdruck Industrielle Organisation, Unternehmungsführung und Kybernetik, Zürich, 1969, S. 5 ff

Faist Th., Steuerliche Behandlung der Zusammenschlüsse, Teilungen und Umwandlungen von Unternehmen, Archiv, Bd. 38, 1970, S 481 ff

Fasold R.W., Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen, DB 1961, S. 386 ff

Finanzgericht Münster, Urteil vom 21.11.1963, Entscheidungen der Finanzgerichte, Urteil 65, 1964, S. 57 f

Findeisen F., Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart, 1923

Fischer L., Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1970, S. 313 ff

Flume W., Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmungskonzentration, Finanzrundschau, 1967, S. 90 ff

Früh P., Die Vertragsübertragung im schweizerischen Recht, Diss. Zürich, 1944

Fürst R., Die Steuern als Objekt betriebswirtschaftlicher Forschung, in: "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze", Festschrift Armin Spitaler, Hrsg. Günther Felix, Stuttgart, 1958, S. 87 ff

Gäfgen G., Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung, Tübingen, 1963

Geese W., Die Steuern im entscheidungsorientierten Rechnungswesen, Opladen, 1971

Gerhard W., Die Aenderung von Zweck und Gegenstand im schweizerischen sowie deutschen und französischen Aktienrecht, Diss. Zürich, 1957

Giersch H.H., Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Wiesbaden, 1961

Gottschling H., Die GmbH in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes im Jahre 1960, GmbH-Rundschau, 1961, S. 105 ff

Graf A., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Zürich, 1950

Grossmann H., Studien und Gedanken über Wirtschaft und Wissenschaft, ZfB 1931, S. 793 ff und 893 ff

Gygax E., Steuer-Lexikon, Band 1, 8. Aufl., Glattbrugg-Zürich, 1971

Hartz W., Zur Lehre von der Bindung des Finanzamtes an Zusagen über die zukünftige Sachbehandlung im Lichte einiger Urteile des BFH, DB, 1962, S. 248 ff

Hasenack W., Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerliche Betriebswirtschaftslehre), BFuP, 1953, S. 266 ff

Heinen E., Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden, 1966

ders., Zum Wissenschaftsprogramm der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1969, S. 207 ff

ders., Entwicklungstendenzen in der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, Die Unternehmung, 1971, S. 89 ff

Henninger F., Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betriebsaufspaltungen, GmbH-Rundschau, 1968, S. 251 ff

Heuer D., Verdeckte Gewinnausschüttungen bei umgekehrter Betriebsaufspaltung? DB, 1961, S 1373 f

Höffken E., Gedanken des Bundesfinanzhofs zur Teilwertermittlung im Lichte der Entscheidungstheorie, ZfbF, 1970, S. 609 ff

Höhn E., Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR 1963, S. 387 ff

ders., Steuerrecht, Bern und Stuttgart, 1972

Huber H., Die Erhebung von Handänderungsgebühren und Handänderungssteuern bei Aenderungen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften, Schweiz. Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 1953, S. 241 ff

Huber H. G., Die Besteuerung der Gewinnausschüttungen juristischer Personen, insbesondere Aktiengesellschaften, Diss. Zürich, 1954

Institut für Finanzwirtschaft an der Hochschule St. Gallen, Hrsg., Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz, Bern und Stuttgart, 1970

Irminger E., Die fusionsähnliche Vermögensübertragung bei Aktiengesellschaften, Diss. Zürich, 1952

Känzig E., Die stillen Reserven der Unternehmung im Einkommenssteuersystem, Die Unternehmung, 1952, S. 9 ff und S. 33 ff

ders. Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel, 1962

ders., Erhöhung und Herabsetzung des Unternehmungskapitals und ihre steuerlichen Folgen, Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 1965, S. 465 ff

ders., Unternehmungskonzentration, Bern, 1971

ders., Der Begriff der Realisation von Unternehmungsgewinnen, Archiv, Bd. 41, 1972, S. 81 ff

Kellerhals R., Gruber H., Handkommentar zum revidierten bernischen Steuergesetz, Bern, 2. Aufl., 1965

Kitching J., Why do mergers miscarry? Mergers and acquisitions series, Reprint from HBR, Boston, 1967, S. 22 ff

Klaus G., Wörterbuch der Kybernetik, Bd. 1 und 2, Frankfurt a. M., und Hamburg, 1969

Klein E., Die Uebertragung stiller Reserven nach § 6b EStG. Ihre volkswirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Bedeutung, ZbF 1968, S. 353 ff

Kleineidam H. J., Zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfB 1970, S. 105 ff

Klinger K., Wirtschaftstreuhänder, 1942, S. 71 ff

Knoppe H., Erneuerungsverpflichtungen für Pachtanlagen bei Betriebsaufspaltung, GmbH-Rundschau, 1960, S. 206 ff

ders., Rückwirkende Vertragsgestaltungen, niedriger Pachtzins und notwendiges Betriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen, GmbH-Rundschau, 1961, S. 68 ff

ders., FR-Lexikon: Betriebsaufspaltung, Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, 1961, S. 267 f

ders., Zur korrespondierenden Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung, GmbH-Rundschau, 1962, S. 120 ff

ders., Pachtzins bei Betriebsaufspaltungen, Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, 1962, S. 80 ff

ders., Neues zur Rechtsprechung bei Betriebsaufspaltungen, GmbH-Rundschau, 1964, S. 101 ff

Kolms H., Finanzwissenschaft, Band II, Berlin 1964

Koreimann D., Kybernetik und Betriebswirtschaft, Die Unternehmung, 1963, S. 26 ff und S. 144 ff

Kosiol E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Reinbeck b. Hamburg, 1966

Kottke K., Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 2. Aufl., Freiburg iBr., 1962

Kühn R., Möglichkeiten rationaler Entscheidung im Absatzsektor unter besonderer Berücksichtigung der Unsicherheit, Diss. Bern, 1969

Küry A., Die Universalsukzession bei der Fusion von Aktiengesellschaften (unter besonderer Berücksichtigung der Fusion ohne Kapitalerhöhung), Diss. Basel, 1961

Lang A., Die legale Steuerausweichung, Diss. Zürich, 1954

Laux H., Kapitalkosten und Ertragssteuern, Heft 42 der Annales Universitatis Saraviensis, Rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Abteilung, Berlin, Bonn, München, 1969

Lerch R., Die Liquidation von Einzel- und Personenunternehmungen und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die stillen Reserven, Diss. Zürich, 1965

Lusser P.J., Marktseitige Einflussfaktoren zur Unternehmungskonzentration, Sonderdruck Industrielle Organisation, Unternehmungskonzentration, Zürich 1969, S. 6 ff

Masshardt H., Fragen aus dem Gebiete der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, I. Teil, Band 26, Archiv 1957, S. 161 ff; 2. Teil, Archiv, Band 28, 1959/60, S. 193 ff; 3. Teil, Archiv, Band 30, 1961, S. 1 ff

ders., Besteuerung der Holding- und Beteiligungsgesellschaften in der Schweiz, Archiv, Band 26, 1957/58, S. 353 ff

ders., Fusion, transformation et scission d'entreprises, Archiv, Band 32, 1963, S. 177 ff

ders., Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971 - 1982, Zürich, 1972

Meier-Hayoz A., Das Recht der Kollektivgesellschaft, Teil der Handelsrechts-Vorlesung, Skriptum, verf., o. O., 1965

ders., Handelsrecht I, Grundriss der Vorlesung, Skriptum, 5. Aufl., verf. o. O., 1968

Müller W., Grundzüge einer Lehre von der Unternehmungspolitik, Separatdruck aus Die Unternehmung, Nr. 1, 1967, S. 3 ff

ders., Entscheidungstheorie, unveröffentliches Skriptum zur Vorlesung, Bern 1970

Neidhart Th., Der Begriff des Liquidationsgewinnes im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Neuenburg, 1951

N. N. Nachzahlungsverbot und Geschäftsführung bei Betriebsaufspaltung, GmbH-Rundschau, 1967, S. 151

ORK Zürich, RB Nr. 15, 1932

Oser/Schönenberger, Kommentar zum Schweiz. Zivilgesetzbuch, V. Band, Das Obligationenrecht, 1. Halbband, Art. 1-183, Zürich, 1929

Pichon M., Vers la suppression des obstacles fiscaux s'opposant aux fusions, StR 1969, S. 418 ff

Pfund R., Verrechnungssteuer, 1. Teil, Basel 1971

Piontek G., Die "Kosten" der Aktiengesellschaft, SAG 1955/56, S. 169 ff

Pohmer D., Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin, 1958

ders., Einflüsse der Besteuerung auf die Unternehmensformen, ZfB 1964, S. 679 ff

Rau H. G., Das Umwandlungs-Steuergesetz 1969, DB 1969, S. 1421 ff

Reimann, Zuppinger, Schärrer, Kommentar am Zürcher Steuergesetz Band I, Bern 1961, Band II, Bern, 1963, Band III, Bern, 1969, Band IV, Bern, 1966

Rigoleth W., Aktuelle Steuerprobleme der Unternehmung. Umwandlung von Unternehmungen im Steuerrecht (Aenderung der Rechtsform, Fusion, Betriebsspaltung) StR 1968, S. 202 ff

Rössle K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart, 1956

Rühli E., Methodik der systematischen Entscheidung, Die Unternehmung, 1963 S. 212 ff

Siegwart A., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band V, Obligationenrecht, 5. Teil, die Aktiengesellschaft, a., Allgemeine Bestimmungen, Zürich, 1945

ders., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band V, Obligationenrecht, 4. Teil, die Personengesellschaften, Zürich, 1938

Siegwart H., Zwang und Problematik der Konzentration in der Industrie, Die Unternehmung, 1969, S. 81 ff

Sperry Rand/Univac Hrsg., Management Information Systems, unveröff. Verf., o.J., o.O.

Schärrer E., Unternehmungsteilung und Umstellung vom Handelsbetrieb auf "Holdingbetrieb" - Steuerliche Behandlung der stillen Reserven, StR 1968, S. 115 ff

ders., Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilungen von Unternehmungen, StR 1968, S. 475 ff

Schärrer E., Steinemann H., Die steuerrechtliche Realisation von Gewinnen bzw. stillen Reserven, in: Kammertagung 1971, Die Arbeit der Diskussionsgruppen, Zürich, 1972, S. 103 ff

Schluep W.R., Gesellschaftsrecht, Band II, Skriptum zur Vorlesung, verf., St. Gallen, 1968

Schmidlin L., Die zeitliche Erfassung stiller Reserven, SAG 1957/58, S. 68 ff und 89 ff

Schmidt K., Zum Problem der Zweckkollisionen in der modernen Steuerpolitik, Finanzarchiv, Bd. 19, Tübingen, 1959, S. 204 ff

Schneider D., Der Einfluss von Ertragssteuern auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen, ZfhF, 1962, S. 539 ff

Schnell I., Die Betriebsaufspaltung in Besitzpersonen- und Betriebskapitalgesellschaft im Einkommens- und Körperschaftssteuerrecht, Diss. Erlangen-Nürnberg, 1967

Schucany E., Kommentar zum schweizerischen Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich, 1960

Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften, Hrsg., Gutachten über Aenderung des kantonalen und eidg. Steuerrechts im Hinblick auf Umwandlungen und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Aenderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, Zürich, 1964

dies., Hrsg., Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen, Zürich, 1970

Staerkle R., Der Entscheidungsprozess in der Unternehmungsorganisation, Die Unternehmung, 1963, S. 11 ff

Studer A., Die Einbringung eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven in eine Aktiengesellschaft, Diss. Fribourg, 1952

Studer W., Einige grundsätzliche Aspekte der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Archiv, Band 29, 1960/61, S. 35 ff

ders., Neuere Tendenzen bei der Besteuerung des Unternehmensertrages, StR 1971, S. 329 ff

Thiel R. Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, DB, 1961 1961, S. 214 ff

Tlach P., Kemm R., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, II. Teil, Skriptum zur Vorlesung, verf., Bern, 1968

Tobler W., Die steuerliche Behandlung der stillen Reserven, insbesondere im Falle der Umwandlung, Aarau, 1953

Uelner A., Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft bei Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung, DB 1970, S. 2048 ff

Ulrich H., Die Unternehmung als produktives soziales System. Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, 1. Aufl., Bern und Stuttgart, 1968

Vangerow F., Zur Betriebsaufspaltung, Steuer und Wirtschaft, 1961, S. 202 ff

van der Velde K., Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, ZfhF, 1950, S. 467 ff

von Steiger F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 3. Aufl., Zürich 1966

von Thur/Escher, Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, 2. Band, 3. Auflage, Zürich, 1974

Vorwort des schweizerischen Handels- und Industrievereins, Steuerliche Probleme der Umwandlung und Fusion von Unternehmen, unv. Zirkular vom 15. 1. 70 an die Handelskammern

Vuille J. M., Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen, Diss. Zürich, 1966

Wackernagel J., Die Steuerumgehung und ihre Verhinderung, Basel, 1949

Waldkirch, von H., Aktienkapital durch Verwendung von Reserven, Archiv Band 40, 1971/72, S. 177 ff

Walker L. M., Mueller G. G., Dimian F. G., Significant Events in the Development of the Realisation Concept in the United States, The Accountants Magazine, 1970, S. 357 ff

Wall F., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Band III, Stuttgart, 1960, Sp. 5140 ff

Wehmeyer J., Die steuerliche Planung der Unternehmung, Diss. Zürich, 1966

Weidmann H., Liquidationsgewinnbesteuerung bei Wiederinvestition von Buchgewinnen, StR 1961, S. 186 ff

ders., Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern, 1971

Wille F., Management mit Profit Centers, München, 1970

Wittnebert F. R., Bigness versus Profitability, HBR, 1970, January-February, S. 158 ff

Wright R. W., Investment Decision in Industry, London, 1964

Wollny P., Gewinnlosigkeit bei der Verlagerung von Wirtschaftsgütern im Zuge einer Betriebsumgliederung; hier im Falle einer Betriebsaufspaltung, Deutsches Steuerrecht, 1964, S. 539 ff

Wyss/Pfund, Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben, 1944 mit Nachträgen bis 1970

Zangemeister Ch. Grundsätze zur Aufstellung eines Zielsystems, Industrielle Organisation, 1970, S. 293 ff

1 EINLEITUNG

Expansion und Wachstum waren - und sind es zum Teil heute noch - grundlegende Ziele in der modernen Wirtschaft. Konzentration - hier als Zusammenballung wirtschaftlicher Kräfte und die damit verbundene wirtschaftliche Verfügungsmacht über Kapital, Produktionskapazität und Arbeitskraft verstanden (Siegwart H., S. 81) - in allen ihren Formen bietet sich häufig als Mittel zur Erreichung dieser Ziele an. Die Konzentrationstendenz hat bereits eine solche Bedeutung erlangt, dass sich neben Verbänden und Vereinigungen auch unser Parlament mit dieser Erscheinung und ihrer Problematik befasst. Wenn Schlagworte wie Diversifikation, Schwerpunktsbildung, technologische Entwicklung, internationale Verflechtung das Feld beherrschen, bedarf die Wahl der Unternehmungsaufspaltung als Thema der Untersuchung einer kurzen Begründung.

Als erstes ist die Unternehmungsaufspaltung Voraussetzung, Begleiterscheinung oder Folge direkt im Zusammenhang mit Konzentrationsvorgängen. Mit jedem Zusammenschluss, mit jeder Uebernahme sind in der Regel Umstrukturierungen und Prozesse der Strukturbereinigung verbunden. Insbesondere werden vielfach nicht die ganzen Unternehmungen erfasst, sondern es werden Teile der Unternehmungen von der Konzentration ausgeklammert. Ein wesentlicher Anwendungsfall für diese Erscheinung ist die Um- und Neugruppierung von Unternehmungen innerhalb von grösseren wirtschaftlichen Gebilden.

Besondere Aktualität hat die Unternehmungsaufspaltung - vor allem in den USA - im Bereiche der sogenannten "conglomerates" erhalten; dem Boom der conglomerate mergers - die Bildung vielfältiger, sowohl horizontal wie vertikal konzentrierter, umfangreicher und äusserst wachstumsorientierter Gebilde mit starker Diversifikation in verschiedenste Branchen (Kitching, S., 22 ff und Caroll, S. 4 ff) - folgt bereits eine gewisse Ernüchterung: es ist wieder ein Uebergang zu traditionellen Konzernierungsformen festzustellen, wobei sich für die Abwicklung der Umgruppierungen unter anderen die Varianten der Entflechtung und der Betriebsaufspaltung anbieten.

Ebenfalls starke Impulse für Unternehmungsaufspaltungen gehen - um als Beispiel wiederum die USA zu nennen - von der Aktivität der Antitrust-Behörden aus; aber auch bei uns werden die Bildung marktmächtiger Unternehmungen und insbesondere die Missbrauchsmöglichkeiten der Macht mit besonderem Interesse verfolgt. Es ist damit zu rechnen, dass das Problem der Unternehmungsaufspaltung als Folge staat-

licher Interventionen auf Grund der Wettbewerbsgesetzgebung zur Unterbindung von wirtschaftlichem Machtmissbrauch in Zukunft, mit zunehmender Konzentration, an Bedeutung noch gewinnen wird.

Als zweites sind jedoch eine Reihe von weiteren, vom bisher gesagten unabhängige Motive zu beachten, die Auslöser für die Aufspaltung von Unternehmungen bilden können. Es seien an dieser Stelle zur Illustration vorweg lediglich die Beispiele der Nachfolgeregelung, der Risikobeschränkung, der optimalen Unternehmungsgrösse oder die Trennung bei Streitigkeiten zwischen Gesellschaftern als Motive herausgegriffen. Diese Aufspaltungsmotive sind die Ursache, weshalb die Unternehmungsaufspaltung in der Praxis nicht selten anzutreffen ist.

Aktualität kann der Frage der Unternehmungsaufspaltung nicht abgesprochen werden. Ein Hinweis drängt sich jedoch noch auf bezüglich der bisherigen Behandlung des Themas in der deutschsprachigen Literatur. Der Akzent der vorliegenden Untersuchung liegt auf steuer wirtschaftlichem Gebiet. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird die Unternehmungsaufspaltung als Entscheidung erfasst, und die Stufen des Entscheidungsprozesses ergeben einerseits die Aufbaukriterien für die Untersuchung und andererseits die Beurteilungsmassstäbe für die steuerlichen Konsequenzen und von Lösungsvorschlägen. Aus handelsrechtlicher Sicht wird die Rechtsnatur und der rechtliche Ablauf der Unternehmungsaufspaltung dargestellt; auch hier liegt der Zweck der Untersuchung letztlich darin, Basis für die steuerwirtschaftliche Untersuchung zu bilden.

Das steuerwirtschaftliche Problem der Unternehmungsaufspaltung wurde bisher für den schweizerischen Bereich nicht umfassend bearbeitet; gestreift wird die Frage in den Steuerkommentaren und Einzelprobleme beleuchtet in einigen Zeitschriftenaufsätzen. Die Arbeiten im deutschen Raum (zB Boschert, Dahlheimer, Schnell) und die sehr umfangreiche Rechtsprechung konzentrieren sich auf die Beurteilung der sog. Doppelgesellschaft und dabei zur Hauptsache auf die Frage der wirtschaftlichen Einheit.

2 GRUNDLAGEN

Grobgliederung des Abschnittes 2:

21 Stand und Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
22 Gegenstand der Untersuchung und Begriffe
23 Grundproblem der Untersuchung
23 Aufbau der Arbeit

Im Grundlagenabschnitt soll Allgemeines und Grundsätzliches, für Aufbau und Argumentation in der weiteren Untersuchung Wesentliches zusammengefasst dargestellt werden. Es wurde eine Vierteilung mit folgenden Themenkreisen gewählt:

- Lokalisierung der zentralen steuerwirtschaftlichen Fragestellung im wissenschaftlichen Gesamtgebäude; es werden Begriffe und Erkenntnisziel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre Weiterentwicklungsmöglichkeiten und ihr Verhältnis zur Betriebswirtschaftslehre kurz umrissen
- Festlegung des Gegenstandes der Untersuchung und Fixierung der benötigten Begriffe sowohl für den statischen Aspekt (Elemente) als auch für den dynamischen Aspekt (Prozesse) der Unternehmungsaufspaltung
- Umschreibung des Grundproblems. Festlegung des Untersuchungs- und Erkenntnisziels
- Kurzübersicht über den Aufbau der Untersuchung

21 Stand und Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Feingliederung des Unterabschnittes 21:

211 Begriff und herkömmliche Zielsetzungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
212 Die Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre
213 Weiterentwicklungsmöglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

In der Einleitung wurde bereits betont, dass die steuerwirtschaftliche Fragestellung im Zentrum der Untersuchung über die Unternehmungsaufspaltung steht. Die wesentlichen Aspekte dieser wissenschaftlichen Disziplin werden in der Grundlegung angeschnitten.
Hauptzweck der knappen Ausführungen zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist einerseits die Begründung und Erläuterung der gewählten Konzeption und andererseits - in engem Zusammenhang damit - die Vermittlung eines Ueberblicks über den heutigen Stand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und die Möglichkeiten und die Notwendigkeit ihrer Weiterentwicklung.

Trotz steigender Bedeutung des exogenen Einflussfaktors "Steuern" auf das Unternehmungsgeschehen durch die zunehmende Belastung, die im Extremfall zum determinierenden Parameter im Entscheidungsprozess werden kann, finden die betriebswirtschaftlichen Forschungsergebnisse nur zögernden Eingang in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre: "Ihr gegenwärtiger Entwicklungsstand ist gekennzeichnet einerseits durch eine Fülle gelöster Detailfragen, andrerseits aber auch durch das Fehlen eines einheitlichen Systems, trotz einer ganzen Reihe von Systemvorschlägen" (Kleineidam, S. 105 f). Zielsetzung der vorliegenden Arbeit kann keine Theorienbildung sein, jedoch soll die Analyse eines steuerwirtschaftlichen Einzelproblems unter Anwendung aktueller betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse Bedeutung und mögliche Marschrichtung für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterstreichen.

211 Begriff und herkömmliche Zielsetzungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird in der Literatur unterschiedlich definiert; die meisten Begriffsumschreibungen enthalten indessen mehr oder weniger konkrete Angaben über Ziele und Aufgabe der Disziplin *). Als mehr allgemein gehaltene Definition sei die Umschreibung von Wall vorangestellt: "Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre befasst sich ... mit allen den Betrieben, bei welchen im besonderen Masse die Wechselbeziehung zwischen dem Betriebsleben und der Steuerlast wirksam geworden ist" (Bd III, Sp. 5144). Aehnlich Fürst: "Die (steuerliche) Betriebswirtschaftslehre befasst sich mit den Wechselwirkungen zwischen Betrieb und Steuern"... (S. 87). Bei Findeisen war der Begriff bereits im Jahre 1923 konkreter festgelegt: "Unter Steuerbetriebslehre verstehen wir... die Lehre von der Beteiligung der Allgemeinheit am Ertrag der Unternehmung, wobei die Lehre von den Rückwirkungen dieser Beteiligung auf das Betriebsleben als ein Bestandteil der Steuerbetriebslehre aufzufassen ist" (S. III, zit. in Pohmer, 1958, S. 20). Diese Umschreibung hat noch heute ihre Gültigkeit; moderne Formulierungen enthalten zwar abweichende Ausdrücke, beziehen aber kaum neue Gesichtspunkte ein - wie beispielsweise Kleineidam, der die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als eine Frage des Einflusses der als exogene Variable zu bezeichnenden Steuergesetze als ausserbetriebliche Begrenzungsfaktoren auf die unternehmerischen Entscheidungen sieht (S. 105).

---

*) vgl. aufgeführte Beispiele in Pohmer, 1958, (S. 16 ff)

Aussagefähiger als die reine Begriffsumschreibung der wissenschaftlichen Disziplin ist die Frage nach den herkömmlichen Zielsetzungen. Es seien dazu einige Formulierungen aus der deutschsprachigen Literatur herausgegriffen: "Die Steuerbetriebslehre stellt sich die Aufgabe, nach der zweckmässigsten Form der Besteuerung der Unternehmung zu forschen und vergleichen und kritisch die gegenwärtige Art der Besteuerung der Unternehmung und deren Rückwirkung auf die gesamte Betriebswirtschaft darzustellen" (Findeisen, S. III). Etwas ausführlicher Klinger: "Die Erörterung der Zusammenhänge zwischen dem betrieblichen Gebaren und der Besteuerung der Betriebe hat nach meiner Ansicht in der Weise zu erfolgen und zu geschehen, dass die Vertreter des Faches eine Doppelaufgabe lösen, indem sie erstens steuerliche Tatbestände betriebswirtschaftlich beleuchten, klären und in den Rahmen des geltenden Rechts nach betrieblichen Gesichtspunkten einzuordnen suchen, zweitens systematisch einen Querschnitt nach dem andern durch das gesamte Steuerrecht legen und darstellen, in welcher Weise die verschiedenen Unternehmungsformen in den verschiedenen Branchen und in den verschiedenen Lebensstadien und Betätigungsphasen von den einzelnen Steuerarten betroffen werden, ferner ob das nach einheitlichen Gesichtspunkten erfolgt"(S. 71).

Als letzte Literaturmeinung sei der Ueberblick über die grundsätzlichen Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei Hasenack angeführt:

"1. An welchen betrieblichen R e c h n u n g s g r ö s s e n und betriebswirtschaftlichen Erscheinungen (Umsatz, Gewinn, Vermögen, Kapitalverkehr, innerbetriebliche Kapitalbildung usw.) setzt die betriebswirksame Besteuerung an?

2. Wie wirkt sich die Tatsache der Besteuerung auf die F o r m d e r B e t r i e b s r e c h n u n g aus? Wo überall müssen die Betriebe zur Erfüllung steuerlicher Pflichten und Anforderungen ihr Rechnungswesen anders - spezialisierter, komplizierter, ausführlicher - gestalten, als das sonst der Fall wäre?

3. Wie ist die Wirkung der Besteuerung auf die Betriebs l a g e, den Betriebs e r f o l g (Kapazitätsnutzungsmöglichkeiten, Liquiditäts- und Rentabilitätsgestaltung) und auf den Wert der Unternehmung im Ganzen? ...

4. Wie ist die Wirkung ... auf die l a u f e n d e n B e t r i e b s d i s p o s i t i o n e n? ...

5. Wie wirken bestimmte Besteuerungsverfahren und -schärfen auf die S t e u e r m o r a l ein?" (S. 290 f)

Aus den angeführten Formulierungen und weiteren, hier lediglich anzumerkenden Darstellungen *) lassen sich folgende drei Hauptobjekte herauskristallisieren:

---

*) vgl. zB Aufermann, S. 15; van der Velde, S. 472 f und 480; Grossmann, S. 793 ff und S. 893 ff; Wall, Sp 5141 ff; Fürst, S. 88; Graf, S. 9

1. Auswirkungen und Bedeutung der Steuern für das betriebliche Geschehen oder allgemeiner Beziehungen zwischen Betrieb und Steuern.
2. Die Besteuerung der Betriebe in ihrer Auswirkung und Bedeutung für volkswirtschaftliche Fragestellungen und die Finanzwissenschaft.
3. Wechselwirkungen zwischen den rechtlichen Normen (Steuerrecht und Handelsrecht, öffentliches Recht; Judikatur und Verwaltungspraxis) und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Den angeführten Quellen lassen sich ebenfalls die wissenschaftlichen Erkenntnisziele der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entnehmen: Sie ist sowohl deskriptiv (Darstellung, Beschreibung), analytisch (Erfassung der grundsätzlichen Zusammenhänge, Erkennen der Ursachen, Voraussetzungen und Bedingungen im steuerlichen Bereich) als auch normativ (Aufstellung von Normen und Aufzeigen der Wege zur Herbeiführung der Uebereinstimmung von SOLL und IST).

Aus dem bisher Gesagten geht hervor, dass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowohl bezüglich ihres Objektes als auch bezüglich ihres Erkenntniszieles wie auch bezüglich der anzuwendenden Methoden in das Gesamtgebäude der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre eingeordnet werden kann. In der Literatur besteht darüber weitgehend Uebereinstimmung, denn obschon starke Querverbindungen zu den genannten Gebieten der Volkswirtschaftslehre, der Finanzwissenschaft und des Rechts bestehen, darf sie nicht als selbständige wissenschaftliche Disziplin betrachtet werden. Dies schon deshalb nicht, weil sie - wie dies von mehreren Autoren ausdrücklich formuliert worden ist (Aufermann, S. 15; Wall, Sp 5145) - nicht ausschliesslich zweckungebunden auf reine Erkenntnis gerichtet, sondern zur Hauptsache Zweckwissenschaft ist.

Aus der engen Bindung an die allgemeine Betriebswirtschaftslehre heraus - Hasenack spricht vom Zuordnungsverhältnis einer Spezialdisziplin zur allgemeinen Disziplin (S. 276) - ist abzuleiten, dass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre in grundsätzlichen Fragen keine isolierte Entwicklung durchmachen kann, sondern dominierend von der Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftslehre beeinflusst ist. Aufgrund dieser nahen Beziehung, insbesondere aufgrund der wesentlichen Impulse der allgemeinen Disziplin auf die Schaffung eines neuen Ansatzes in der speziellen Disziplin sowie angesichts der Verlagerungen in der Zielsetzung sowie der Weiterentwicklung der wissenschaftlichen Methodik erscheint es angebracht, kurz auf die neueste Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre einzutreten. Die Entwicklungstendenzen haben für die weitere Arbeit eine wesentliche Bedeutung.

212 Die Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre

Die Betriebswirtschaftslehre steht in einem Prozess des Wandels und der Neuorientierung (Heinen, 1969, S. 207). Klar zutagetretende Neuerung wie der Uebergang von der Vergangenheits- zur Zukunftsbetrachtung, die Ablösung der Kosten- und der Funktionslehren, die Verlagerung vom Schwergewicht der Produktion auf das umfassende Marketingdenken, der festzustellende Uebergang vom deskriptiver auf die analytisch- normative Betriebswirtschaftslehre oder auch die von Albach angeführte Oeffnung zur Nationalökonomie (1967, S. 449) und der Einbezug internationaler Entwicklungen sind zwar an und für sich von Bedeutung, stellen aber doch im Gesamtgebäude lediglich punktuelle Verbesserungen dar. Im Gegensatz dazu sind es neben der Offenheit gegenüber neuen Methoden zwei Ansätze, die durch ihren interdisziplinären Charakter wesentliches zum Aufbau eines neuen wissenschaftlichen Gesamtgebäudes beigetragen haben: Einerseits ist die wirtschaftliche Entscheidung in das Zentrum des Interesses gerückt und andrerseits beginnt man sich in zunehmendem Masse des formalen Ansatzes der Systemtheorie zu bedienen. Die Betriebswirtschaftslehre wird deshalb heute vielfach als eine Theorie unternehmerischer Entscheidungen verstanden (Albach, 1967, S. 448) und ihr Erfahrungsobjekt, die Betriebswirtschaft, als ein offenes, zielgerichtetes Sozialsystem betrachtet, das Informationen gewinnt und verarbeitet (Heinen, 1971, S. 91).

Da sowohl die Entscheidungs- als auch die Systemtheorie für die vorliegende Untersuchung wichtig sind, erscheint ein kurzer Abriss der beiden Theorien an dieser Stelle angebracht. Nicht eingetreten wird dabei auf das grundsätzliche Verhältnis zwischen den beiden Gebieten, da es sich hier um ein wissenschaftstheoretisches Problem handelt, das überdies angesichts der stürmischen Weiterentwicklung noch nicht abschliessend behandelt werden kann (vgl. zB divergierende Meinungen bei Koreimann, S. 27, Budil, S. 53 oder Ulrich, S. 257).

Systemtheoretischer Ansatz:

Das Wörterbuch der Kybernetik definiert die Systemtheorie als "Theorie der Beziehungen zwischen den Elementen eines Systems, der Relation zwischen Struktur und Funktion von Systemen, der Beziehungen zwischen Teilsystemen und Gesamtsystemen usw." (Klaus, Bd 2, S. 637 f). Aehnlich Ulrich: "Man kann die allgemeine Systemtheorie als die formale Wissenschaft von der Struktur, den Verknüpfungen und dem Verhalten irgendwelcher Systeme bezeichnen" (S. 105). Ziel der Systemtheorie ist die Entwicklung eines interdisziplinären formalen Ansatzes für die Erfassung von Struktur und Verhalten beliebiger Systeme. Der Systembegriff erlaubt, "eine

allgemeine Problemlösungsmethode zu formulieren, die aus den folgenden Schritten besteht:

- Beschreibung eines Systems, das den Problemlösungsprozess organisiert
- Beschreibung der Systemparameter

Beschreibung der Systemmodelle, d. h. der funktionellen Zusammenhänge

Durch die Beschreibung eines Systems wird man angehalten, alle Faktoren in Betracht zu ziehen, die eine allfällige Lösung beeinflussen, d. h. eine ganzheitliche Betrachtungsweise anzuwenden" (Däniker, S. 26).

Als System wird eine geordnete Gesamtheit von Elementen verstanden, zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können (Tlach, S. 9 ff, Klaus, Bd 2, S. 634).

Elemente sind gedanklich umschriebene, abgegrenzte Teile eines Systems, welche miteinander in Beziehung stehen (Struktur), wobei diese Beziehungen stärker sind als jene zur Umwelt (Sperry Rand/Univac, S. 12; Klaus, Bd 1, S. 173).

Die Struktur als Beziehungen zwischen den Elementen eines Systems wird etwas abweichen umschrieben als "Menge der die Elemente eines Systems verbindenden Relationen" (Klaus, Bd 2, S. 625).

Wichtig für die weiteren Ausführungen ist insbesondere die gedankliche Unterscheidung von statischen Komponenten (Elemente, Struktur) und von dynamischen Komponenten (Prozesse innerhalb eines Systems) mit der Kette Elemente/Struktur - Prozess - Elemente/Struktur. Es wird darauf zurückzukommen sein.

Entscheidungstheoretischer Ansatz:

Die Entscheidungstheorie lässt sich als Theorie der Wahl zwischen Alternativen umschreiben. Entscheiden ist die zentrale Tätigkeit des Unternehmers. Es handelt sich um menschliche Willensakte, die angesichts immer auftretender alternativer Möglichkeiten für das Fortschreiten in Prozessen in Unternehmungen laufend notwendig sind (Ulrich, S. 149 f). Die Betriebswirtschaftslehre wird mithin auch als praktisch orientierte Lehre von der rationalen Entscheidung in der Unternehmung bezeichnet, (Müller, 1970, S. 31).

In der Systematisierung dieses Prozesses, in der Ermittlung der logischen Struktur liegt ein wesentlicher Ansatz für die Analyse des Unternehmungsgeschehens und desdes bessere Gestaltung (Ulrich, S. 204); Ulrich schlägt dabei folgende logisch-formale Prozessgliederung vor:

"1. Anregungs-Phase
-Erkennen eines Problems
-Feststellen der Ausgangslage und der Umweltbedingungen
-Klären der möglichen Absichten
2. Such-Phase
-Bestimmen der Ziele bzw. der Entscheidungskriterien
-Suchen und Ausarbeiten von alternativen Lösungsmöglichkeiten
-Ermitteln und Beurteilen der Konsequenzen alternativer Lösungen
3. Entscheidungs-Phase
-Beurteilen der Lösungsmöglichkeiten
-Wahl der günstigsten Lösung
4. Realisierungs-Phase
-Bestimmen der Sollwerte
-Umsetzen in Massnahmen und Handlungsvorschriften (Programmierung)
-Anordnen, Instruieren, Orientieren
-Ausführen der vorbestimmten Handlungen
5. Kontroll-Phase
-Ueberwachen der programmgemässen Ausführung (Fortschrittskontrolle)
-Ermitteln der Ergebnisse
-Bewerten der Ergebnisse" (S. 204)

Müller legt den Phasen 1-3 bei Ulrich - dem eigentlichen Gegenstand der Entscheidungstheorie im engeren Sinn - folgende 6-Stufen-Gliederung zugrunde, an die sich auch die folgenden Ausführungen anlehnen werden:

"1. Erkennen und Formulieren der Ziele des Aktors
2. Entdecken der Entscheidnotwendigkeit oder des Problems
3. Analyse des Problems
4. Auffinden und Formulieren der Alternativen
5. Ermittlung und Beurteilung der Konsequenzen der Alternativen
6. Ordnung der Alternativen nach ihren 'Gesamtkonsequenzen' und Auswahl der zu realisierenden Alternative." (1970, S. 15)

Auf weitere Gliederungsmöglichkeiten - wie beispielsweise jene von Gäfgen (S. 101) - muss hier verzichtet werden. Ebenfalls nur angetönt - weil für die Untersuchung von untergeordneter Bedeutung - seien wichtige Grundfragen der Entscheidungstheorie wie die Frage der Sicherheit von Konsequenzen, die Frage des Zielsystems, Bewertungs- und Messungsprobleme und Fragen der Entscheidmaximen.

213 Weiterentwicklungsmöglichkeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist wegen ihrer unterschiedlichen Betrachtungsstandorte - Unternehmer, Fiskus, Gesetzgeber - und der damit verbundenen vielfältigen Erkenntnis - und Untersuchungsziele sehr heterogen. Wohl liegen Versuche zur Integration von Planungsüberlegungen oder der Entscheidungstheorie in steuerwirtschaftliche Fragestellungen vor (Wehmeyer, S. 4, Höffken, S. 609 ff), doch werden damit nur Einzelprobleme anvisiert. Es fehlt die Ganzheitsbetrachtung, es fehlen die Querverbindungen zwischen den Disziplinen und es fehlt das zusammenfassende Gesamtgebäude. Für eine Weiterentwicklung wird es unumgänglich sein,

dass sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit den Strukturen und Prozessen im Unternehmungsgeschehen auseinandersetzt und insbesondere den Problemkomplex der Besteuerung im wissenschaftlichen Gesamtgebäude der Betriebswirtschaftslehre lokalisiert. Das Verhalten des Unternehmers - bereits bei Hasenack (S. 290/91) als grundsätzliche Fragestellung angeführt - muss vermehrt ins Zentrum der Untersuchungen gerückt werden: bereits die Analyse der Problemstellung - beispielsweise die Gegenüberstellung der unternehmungspolitischen Zielsetzungen mit den finanzwirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen, aber auch sozialpolitischen Zielsetzungen der Besteuerung oder die Untersuchung von Zielverhältnissen/Zielkonflikten - zeigt die Notwendigkeit eines übergeordneten Systems für die wissenschaftliche Disziplin:

Wenn die betriebswirtschaftliche Steuerlehre den Anspruch erheben will, wissenschaftlich zu sein, so muss sie sich an die erkenntnistheoretischen Grundbedingungen halten; insbesondere benötigt sie ein einheitliches Instrumentarium von Begriffen, sie muss sich der Beobachtung der Wirklichkeit öffnen, den Objekt- und Problembereich beschreibend analysieren und aufbauend darauf durch Aufstellung von Hypothesen und ihre Verifizierung Einzeltheorien bilden und sie zu einem Gesamtgebäude zusammenfügen (analog zu Ulrich, S. 27/28 und S. 73 ff).

Zwei darauf aufbauende Postulate für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als wissenschaftliche Disziplin sind gleichzeitig wegweisend für den Gehalt der Untersuchung:

1. Schaffung eines systematischen Gesamtgebäudes oder Bezugsrahmens
2. Lösung der Erklärungs- und Gestaltungsaufgabe bezüglich Steuern im Unternehmungsgeschehen, insbesondere im Entscheidverhalten des Unternehmers. Uebertragung der erarbeiteten Erkenntnisse auf finanzwissenschaftliche (Prognosen bezüglich Deckung des Finanzbedarfes) und volkswirtschaftliche Problemstellungen (Prognosen bezüglich volkswirtschaftlicher Auswirkungen der Besteuerung) und schliesslich ihre Beachtung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.

Die vorliegende Untersuchung wird keine Lösungen für die aufgeworfenen Probleme liefern; sie soll indessen Anhaltspunkte geben für die Beurteilung der Brauchbarkeit der vorgeschlagenen Ansätze und allenfalls Anstoss geben für ein weiteres Verfolgen des eingeschlagenen Weges.

22 Gegenstand der Untersuchung und Begriffe

Feingliederung des Unterabschnittes 22:

221 Die Entscheidung in der Unternehmung als System
222 statischer Aspekt: die Elemente
223 dynamischer Aspekt: die Prozesse
224 Rekapitulation der zu verwendenden Begriffe

Gegenstand der Untersuchung ist grundsätzlich das Entscheidungsmodell für einen das System der Gesamtunternehmung betreffenden rationalen Unternehmerentscheid.

Es sind im Gegenstand beide im vorangehenden Unterabschnitt angeschnittenen Ansätze enthalten: im Entscheidungsmodell mit seinen verschiedenen Stufen nehmen Prognosen über den Ablauf des Prozesses der Unternehmungsaufspaltung innerhalb der gegebenen Elemente des Systems der Unternehmung wesentlichen Raum ein. Bei der detaillierten Darstellung des Gegenstandes sind deshalb einerseits der Aspekt der Entscheidung und andrerseits die statischen (Elemente) und dynamischen (Prozesse) Aspekte, d. h. Struktur und Vorgang im System zu beleuchten.

221 Die Entscheidung in der Unternehmung als System

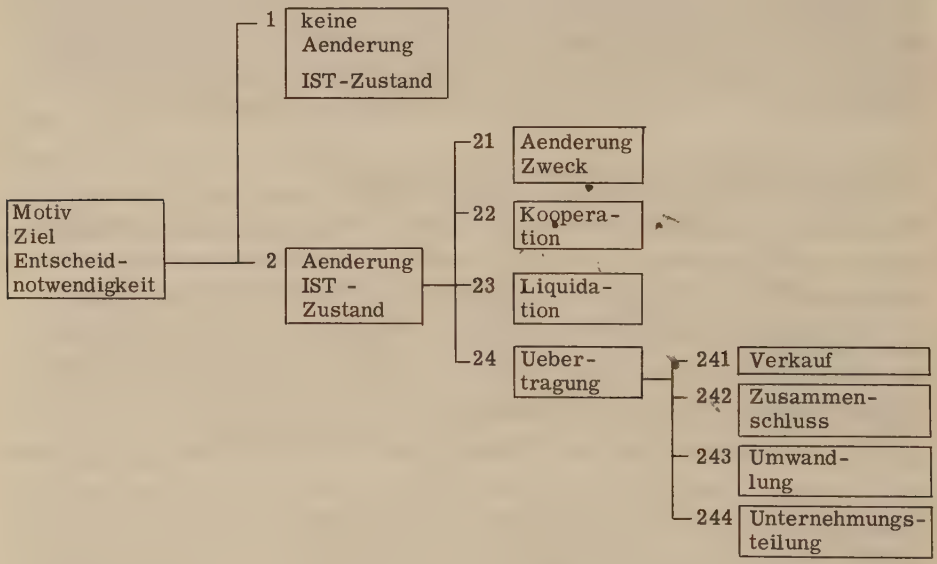
Wegleitend für die Wahl der Betrachtungsweise der Aufspaltung als Entscheidungsprozess ist die steuerwirtschaftliche Fragestellung. Ohne hier bereits näher auf das Grundproblem einzutreten sei vorweggenommen, dass klar herauszuarbeiten ist, welche Stellung den Steuern zukommt und welche Bedeutung der Faktor Steuern für einen derart fundamentalen, Existenz und Struktur der Unternehmung nachhaltig beeinflussenden Entscheid haben kann.

Auslöser für den Entscheidungsprozess ist das Motiv, d. h. eine Diskrepanz zwischen der Zielsetzung und dem effektiven IST-Zustand (vgl. hiezu im einzelnen Abschnitt 3); sobald diese Diskrepanz und damit Entscheid-Notwendigkeit erkannt ist, beginnt der Entscheidungsvorgang nach den oben angeführten Stufen abzulaufen. Es erweist sich dabei als zweckmässig und notwendig, die Unternehmungsaufspaltung in einen grösseren Rahmen hineinzustellen und die nächsthöhere Stufe miteinzubeziehen: Die Unternehmungsaufspaltung bildet eine unter verschiedenen Alternativen, die sich dem Unternehmer für die Umstrukturierung der G e s a m t unternehmung (Aenderungen in einzelnen Bereichen und Instrumenten sind hier auszuklammern) anbieten. Eine bestehende Unternehmung (die Alternative der Neugründung sei damit weggelassen)

kann beispielsweise nach folgenden Hauptgruppen von Alternativen umstrukturiert werden:

1. Aenderung des Unternehmungszweckes
2. Kooperation in beliebiger Form ohne Eigentumsübertragungen
3. Uebertragung der Unternehmung ganz oder teilweise in beliebiger Form auf einen neuen Träger oder eine neue Rechtsform
4. Liquidation

Gruppe 3 ist dabei denkbar in den Alternativen Verkauf, Zusammenschluss, Umwandlung oder aber als Unternehmungsteilung (Unternehmungsteilung ist hier als Oberbegriff verwendet; auf die Abgrenzung zwischen Unternehmungsteilung und Unternehmungsaufspaltung wird unten eingetreten). Die übergeordnete Entscheidsituation sei zur Verdeutlichung in einem Schema dargestellt.



Mit der Darstellung des uebergeordneten Vorganges soll unterstrichen werden, dass die Unternehmungsteilung resp. -aufspaltung nicht als isolierter Vorgang betrachtet werden darf, sondern dass sie zur vollen Erfassung der Bedeutung der Steuern des entsprechenden Prozesses als eine unter mehreren Varianten gesehen werden muss: Der Wahlakt tritt in den Vordergrund. Die vorliegende Untersuchung ist denn auch nach dem Stufenschema eines Entscheidungsprozesses aufgebaut mit Motive und Ziele, Alternativen, Konsequenzen und Entscheid.

Eine Gesamtdarstellung des übergeordneten Entscheidungsprozesses ist selbstredend für alle Alternativen mit allen ihren Konsequenzen nicht möglich. Auf den einzelnen Stufen des Entscheidungsvorganges wird deshalb lediglich der kleine Ausschnitt der Unternehmungsaufspaltung untersucht: Ziele, Modellfälle und Konsequenzen sind nur für diese eine Alternative untersucht. Die Gesamt-Entscheidungssituation des Unternehmers und die Stellung der untersuchten Erscheidung innerhalb dieses Gesamtrahmens dürfen dabei jedoch nicht aus den Augen gelassen werden.

Nicht angeschnitten wird die Frage, w e r entscheidet, ob ein Einzelner, ob eine Gruppe, ob der oder die Eigentümer oder ob die Verwaltung entscheidet. Es wird hier lediglich der Ausdruck "Unternehmer" verwendet für die Bezeichnung des auch etwa "Aktor" genannten Entscheidenden. Für die Konsequenzenermittlung wird man sich indessen für Einzelfragen handelsrechtlicher oder steuerwirtschaftlicher Art mit dem Aktor befassen müssen.

222 Statischer Aspekt: die Elemente

Die Unternehmungsaufspaltung ist zwar ein Prozess: ein Anfangszustand wird durch ein Ereignis, eine Tätigkeit in einen Endzustand übergeführt. "Um Prozesse in ihrem zeitlichen Verlauf - ein Prozess ist immer eine Folge in der Zeit - studieren zu können, bedarf es der Kenntnis ihrer Struktur. Der Prozess ist notwendig dynamisch, die Struktur das ihm zugehörende statische Korrelat" (Koreimann, S. 27). Anfangs- und Endzustand weisen unterschiedliche Strukturen auf, d. h. die Ordnung der Elemente und die Elemente an sich der ungeteilten und der geteilten Unternehmung sind verschieden.

Die als erste vorgenommene "Strukturanalyse" (Däniker, S. 26 f) soll die Unternehmung und ihre Teile als Ganzheiten mit ihren Elementen aufzeigen und Analogien in Aufbau und Beziehung feststellen.

222.1 Der Anfangszustand

Die ungeteilte Unternehmung im Anfangszustand sei als Ursprungsunternehmung bezeichnet. Alternative Bezeichnungsmöglichkeiten wie Ausgangs- oder Anfangsunternehmung, Basisunternehmung, aufzuteilende Unternehmung oder Grundunternehmung sind entweder wenig anschaulich oder bereits anderweitig belegt.

Die Ursprungsunternehmung sei sehr allgemein definiert als ein wirtschaftliches System im Sinne der Systemtheorie, das aus mindestens zwei Subsystemen besteht, wobei zwischen den Subsystemen Kommunikation (gegenseitige Verbindungen, Informa-

tionsaustausch, Austausch von Gütern etc.) besteht.

Mit der gewählten Umschreibung der Ursprungsunternehmung sind keine weiteren Gestaltungsformen wie Rechtsform (Einzelunternehmungen, Personengesamtheit, juristische Person) oder wie betriebswirtschaftliche Dimensionen (zB Branche, Unternehmungsgrösse, Standort, Produktionsprogramm, Marktstellung oder Eigentumsverhältnisse) festgelegt. In ihrer konkreten Ausgestaltung kann die Ursprungsunternehmung deshalb grundsätzlich jede beliebige Kombination aus der breiten Palette rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Möglichkeiten annehmen.

222.2 Der Endzustand

Es sei kurz vorweggenommen, dass der Prozess der Unternehmungsaufspaltung zweistufig abläuft: die erste Stufe umfasst die eigentliche Teilung und die zweite Stufe die Uebertragung auf die definitive Gestaltungsform. Entsprechend ist hier vorerst der Endzustand nach Stufe 1 des Prozesses und anschliessend nach Stufe 2 darzustellen.

Im Endzustand der Teilung als erster Stufe sind als zweite statische Komponente die Restultanten des Vorganges zu umschreiben: sie seien als Teilunternehmungen bezeichnet.

Während der Begriff der Ursprungsunternehmung offen und allgemein gewählt werden konnte, bedarf die Teilunternehmung einer genaueren Definition, um im Hinblick auf das zentrale steuerliche Problem der Reservenrealisierung eine konkrete, operable Umschreibung und eine klare Abgrenzung von verwandten Begriffen zu erreichen.

Nach Literatur-Meinungen muss die Teilunternehmung folgende Merkmale aufweisen:

"... eine betriebliche Einheit darstellen (zB einen Filialbetrieb, eine betrieblich selbständige Produktionsstufe usw.)" (Känzig, 1962, N 147 zu Art. 49 WStB, S. 379)
"... in sich geschlossene betriebliche Einheiten..." (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 202 zu § 45 StG, S. 171)
"... einen organisch selbständigen und lebensfähigen Teil des bisherigen Unternehmens..." (Boschert, S. 51)
"... Was als Teilbetrieb anzusehen ist, hat der Gesetzgeber nicht ausdrücklich festgelegt. Nach der überwiegend im Schrifttum ... und in den zahlreichen dort angeführten Urteilen vertretenen Auffassung liegt ein Teilbetrieb dann vor, wenn es sich um einen in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Unternehmens handelt ... wenn das ganze Unternehmen entweder in mehrere Bruchteilsbetriebe (zB in zwei Hälften) oder in mehrere selbständige Einzelbetriebe geteilt wird, die als Einzelorganismen wie selbständige Abteilungen des Unternehmens lebensfähig sind und als selbständige Gewerbebetriebe aufrecht erhalten werden können " (Schnell, S. 143).
"Es muss m. a. W. die Vertriebsabteilung als geschlossenes Ganzes ... eingebracht werden, sodass diese - t e c h n i s c h o r g a n i s a t o r i s c h gesehen - eine solche Selbständigkeit besitzt, dass sie jederzeit in der Lage wäre, nicht nur den Vertrieb

der Produktionsgesellschaft, sondern auch den eines dritten Unternehmens selbständig, ohne Rückgriff auf ihre Verbindungen zum Produktionsunternehmen übernehmen können. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, wird man nur für den einzelnen Fall beurteilen können. Darauf, ob die Vertriebsgesellschaft w i r t s c h a f t l i c h gesehen allein lebensfähig ist, kann es dabei nicht ankommen. Auch dann liegt ein Teilbetrieb vor, wenn er im Rahmen des Gesamtbetriebes bisher mit Verlust gearbeitet hat "(Schnell, S. 147, Fussnote 26).
"... die wesentlichen Grundlagen des Gesamtbetriebes, die bisher auch wesentliche Grundlagen des Teilbetriebes waren..." (Schnell, S. 149).

Die Merkmale der Teilunternehmung sind in der Literatur unterschiedlich und eher unpräzis festgelegt. Insbesondere bleibt ein weiter Ermessensspielraum bei der Abgrenzung der Teilunternehmung von einer "grossen Zahl von Wirtschaftsgütern". Es ist deshalb eine Umschreibung zu suchen mit präzisen Kriterien, um zu entscheiden, ob eine Teilunternehmung vorliegt oder nicht. Der Ermessensspielraum ist mit folgenden drei Anforderungen an eine Teilunternehmung einzuengen:

Anforderung 1:
Langfristige Stabilität der Hauptstrukturen inbezug auf die Zielsetzungen, d. h. Auftreten von Kräften zur Aufrechterhaltung der Strukturen bei störenden Einflüssen. Diese langfristige Stabilität und damit Lebensfähigkeit kann letztlich nur erreicht werden bei Harmonie der Dimensionen; Harmonie liegt beispielsweise vor bei einem angemessenen Verhältnis von Umlaufvermögen zu Anlagevermögen, von Fremdkapital zu Eigenkapital oder bei Fristenkongruenz im Bereiche der Finanzierung, verbunden mit einer sachlich gerechtfertigten organischen Verknüpfung von Aktiven und Passiven. Im Bereiche der Fertigung bedeutet dies Abstimmung der Kapazitäten und Fehlen krasser Engpässe im Fertigungsablauf.
Stabilität ist überdies nur gewährleistet, wenn die Teilunternehmung einen selbständigen und abgegrenzten Entscheidungs-, Führungs- und Verantwortungsbereich darstellt.

Anforderung 2:
Die Intensität der Beziehungen innerhalb resp. zwischen den Elementen des Subsystems "Teilunternehmung" muss grösser sein als die äusseren Beziehungen zu andern Systemen. Bei einigen Autoren (zB Klaus, Bd I, S. 173) ist dies bereits in die Umschreibung des Systems und seiner Bestandteile aufgenommen; Bei Ulrich liegt ein System dann vor, "wenn innerhalb dieser Gesamtheit ein grösseres Mass von Interaktionen oder Beziehungen besteht als von der Gesamtheit aus nach aussen " (S. 108). In Anlehnung an die Physik liesse sich für die internen Beziehungen der Begriff der Kohäsion als zwischenmolekulare Anziehungskräfte verwenden. Aus dem

Bereich der Unternehmungsbewertungslehre bietet sich der Begriff des Goodwill an: obschon je nach Ertragslage der Teilunternehmung der Gesamtwert nicht notwendigerweise über dem Wert des gesamten Eigenkapitals liegen muss, so gibt uns der Begriff des Goodwills an sich ein konkretes Abgrenzungskriterium zwischen Teilunternehmung und dem Verkauf einzelner Vermögensgegenstände. Der Goodwill einer Unternehmung als Summe aller immateriellen Werte und Beziehungen schlägt sich darin nieder, dass der Wert der Gesamtheit, eines Ganzen grösser ist als das Total der Werte der einzelnen isolierten Teile für sich. Das Vorliegen immaterieller Beziehungen dieser Art - Informationsfluss, Organisation, Arbeitsabläufe, personelle Strukturen etc. - muss für die Teilunternehmung als Voraussetzung gelten.

Anforderung 3:
Jede Teilunternehmung muss die Hauptfunktionen einer Unternehmung umfassen: Absatz, Produktion, Einkauf und Lager, Personalwesen, Entwicklung, Verwaltung usw. Mit andern Worten muss die Teilunternehmung ein echter Erfolgsbereich im Sinne der Bereichserfolgsrechnung sein. Ein echter Erfolgsbereich oder profit center, echte Erfolgsspaltung nach Funktionsbereichen ist danach nur möglich, wenn der Unternehmungsteil unmittelbaren Zugang sowohl zu den Beschaffungs- als auch den Absatzmärkten hat. "Derartige 'echte' Erfolgsbereiche gibt es in Grossfirmen und Konzernen ziemlich häufig in der Form mehr oder weniger selbständiger, nebeneinander stehender Werke, Abteilungen, Geschäftsbereiche oder Sparten" (Wille, S. 68 f). Daraus lässt sich ableiten, dass keine Teilunternehmung vorliegt, wenn lediglich eine Unternehmungsfunktion herausgelöst wird, ohne dass entweder die übrigen Funktionen mitübernommen werden oder die entsprechenden Funktionen in der neuen Unternehmung neu aufgebaut werden.

Zusammenfassend sei die Teilunternehmung wie folgt definiert:
Eine Teilunternehmung ist ein wirtschaftliches Subsystem, dessen Elemente und Strukturen von der Zielsetzung her Stabilität aufweisen und harmonisch dimensioniert sind und das alle Unternehmungsfunktionen umfasst, wobei die internen Beziehungen enger sind als die Beziehungen zu Drittsystemen.

Analog zur Definition der Ursprungsunternehmung sind hier keine weiteren Dimensionen festgelegt. Es ist insbesondere noch nichts darüber ausgesagt, was mit den Teilunternehmungen im Anschluss an die erste Stufe des Teilungsprozesses geschehen wird.

1 EINLEITUNG

Expansion und Wachstum waren - und sind es zum Teil heute noch - grundlegende Ziele in der modernen Wirtschaft. Konzentration - hier als Zusammenballung wirtschaftlicher Kräfte und die damit verbundene wirtschaftliche Verfügungsmacht über Kapital, Produktionskapazität und Arbeitskraft verstanden (Siegwart H., S. 81) - in allen ihren Formen bietet sich häufig als Mittel zur Erreichung dieser Ziele an. Die Konzentrationstendenz hat bereits eine solche Bedeutung erlangt, dass sich neben Verbänden und Vereinigungen auch unser Parlament mit dieser Erscheinung und ihrer Problematik befasst. Wenn Schlagworte wie Diversifikation, Schwerpunktsbildung, technologische Entwicklung, internationale Verflechtung das Feld beherrschen, bedarf die Wahl der Unternehmungsaufspaltung als Thema der Untersuchung einer kurzen Begründung.

Als erstes ist die Unternehmungsaufspaltung Voraussetzung, Begleiterscheinung oder Folge direkt im Zusammenhang mit Konzentrationsvorgängen. Mit jedem Zusammenschluss, mit jeder Uebernahme sind in der Regel Umstrukturierungen und Prozesse der Strukturbereinigung verbunden. Insbesondere werden vielfach nicht die ganzen Unternehmungen erfasst, sondern es werden Teile der Unternehmungen von der Konzentration ausgeklammert. Ein wesentlicher Anwendungsfall für diese Erscheinung ist die Um- und Neugruppierung von Unternehmungen innerhalb von grösseren wirtschaftlichen Gebilden.

Besondere Aktualität hat die Unternehmungsaufspaltung - vor allem in den USA - im Bereiche der sogenannten "conglomerates" erhalten; dem Boom der conglomerate mergers - die Bildung vielfältiger, sowohl horizontal wie vertikal konzentrierter, umfangreicher und äusserst wachstumsorientierter Gebilde mit starker Diversifikation in verschiedenste Branchen (Kitching, S., 22 ff und Caroll, S. 4 ff) - folgt bereits eine gewisse Ernüchterung: es ist wieder ein Uebergang zu traditionellen Konzernie - rungsformen festzustellen, wobei sich für die Abwicklung der Umgruppierungen unter anderen die Varianten der Entflechtung und der Betriebsaufspaltung anbieten.

Ebenfalls starke Impulse für Unternehmungsaufspaltungen gehen - um als Beispiel wiederum die USA zu nennen - von der Aktivität der Antitrust-Behörden aus; aber auch bei uns werden die Bildung marktmächtiger Unternehmungen und insbesondere die Missbrauchsmöglichkeiten der Macht mit besonderem Interesse verfolgt. Es ist damit zu rechnen, dass das Problem der Unternehmungsaufspaltung als Folge staat-

licher Interventionen auf Grund der Wettbewerbsgesetzgebung zur Unterbindung von wirtschaftlichem Machtmissbrauch in Zukunft, mit zunehmender Konzentration, an Bedeutung noch gewinnen wird.

Als zweites sind jedoch eine Reihe von weiteren, vom bisher gesagten unabhängige Motive zu beachten, die Auslöser für die Aufspaltung von Unternehmungen bilden können. Es seien an dieser Stelle zur Illustration vorweg lediglich die Beispiele der Nachfolgeregelung, der Risikobeschränkung, der optimalen Unternehmungsgrösse oder die Trennung bei Streitigkeiten zwischen Gesellschaftern als Motive herausgegriffen. Diese Aufspaltungsmotive sind die Ursache, weshalb die Unternehmungsaufspaltung in der Praxis nicht selten anzutreffen ist.

Aktualität kann der Frage der Unternehmungsaufspaltung nicht abgesprochen werden. Ein Hinweis drängt sich jedoch noch auf bezüglich der bisherigen Behandlung des Themas in der deutschsprachigen Literatur. Der Akzent der vorliegenden Untersuchung liegt auf steuerwirtschaftlichem Gebiet. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird die Unternehmungsaufspaltung als Entscheidung erfasst, und die Stufen des Entscheidungsprozesses ergeben einerseits die Aufbaukriterien für die Untersuchung und andererseits die Beurteilungsmassstäbe für die steuerlichen Konsequenzen und von Lösungsvorschlägen. Aus handelsrechtlicher Sicht wird die Rechtsnatur und der rechtliche Ablauf der Unternehmungsaufspaltung dargestellt; auch hier liegt der Zweck der Untersuchung letztlich darin, Basis für die steuerwirtschaftliche Untersuchung zu bilden.

Das steuerwirtschaftliche Problem der Unternehmungsaufspaltung wurde bisher für den schweizerischen Bereich nicht umfassend bearbeitet; gestreift wird die Frage in den Steuerkommentaren und Einzelprobleme beleuchtet in einigen Zeitschriftenaufsätzen. Die Arbeiten im deutschen Raum (zB Boschert, Dahlheimer, Schnell) und die sehr umfangreiche Rechtsprechung konzentrieren sich auf die Beurteilung der sog. Doppelgesellschaft und dabei zur Hauptsache auf die Frage der wirtschaftlichen Einheit.

2 GRUNDLAGEN

Grobgliederung des Abschnittes 2:

21 Stand und Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

22 Gegenstand der Untersuchung und Begriffe

23 Grundproblem der Untersuchung

23 Aufbau der Arbeit

Im Grundlagenabschnitt soll Allgemeines und Grundsätzliches, für Aufbau und Argumentation in der weiteren Untersuchung Wesentliches zusammengefasst dargestellt werden. Es wurde eine Vierteilung mit folgenden Themenkreisen gewählt:

- Lokalisierung der zentralen steuerwirtschaftlichen Fragestellung im wissenschaftlichen Gesamtgebäude; es werden Begriffe und Erkenntnisziel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre Weiterentwicklungsmöglichkeiten und ihr Verhältnis zur Betriebswirtschaftslehre kurz umrissen
- Festlegung des Gegenstandes der Untersuchung und Fixierung der benötigten Begriffe sowohl für den statischen Aspekt (Elemente) als auch für den dynamischen Aspekt (Prozesse) der Unternehmungsaufspaltung
- Umschreibung des Grundproblems. Festlegung des Untersuchungs- und Erkenntnisziels
- Kurzübersicht über den Aufbau der Untersuchung

21 Stand und Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Feingliederung des Unterabschnittes 21:

211 Begriff und herkömmliche Zielsetzungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

212 Die Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre

213 Weiterentwicklungsmöglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

In der Einleitung wurde bereits betont, dass die steuerwirtschaftliche Fragestellung im Zentrum der Untersuchung über die Unternehmungsaufspaltung steht. Die wesentlichen Aspekte dieser wissenschaftlichen Disziplin werden in der Grundlegung angeschnitten.

Hauptzweck der knappen Ausführungen zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist einerseits die Begründung und Erläuterung der gewählten Konzeption und andererseits - in engem Zusammenhang damit - die Vermittlung eines Ueberblicks über den heutigen Stand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und die Möglichkeiten und die Notwendigkeit ihrer Weiterentwicklung.

Trotz steigender Bedeutung des exogenen Einflussfaktors "Steuern" auf das Unternehmungsgeschehen durch die zunehmende Belastung, die im Extremfall zum determinierenden Parameter im Entscheidungsprozess werden kann, finden die betriebswirtschaftlichen Forschungsergebnisse nur zögernden Eingang in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre: "Ihr gegenwärtiger Entwicklungsstand ist gekennzeichnet einerseits durch eine Fülle gelöster Detailfragen, andrerseits aber auch durch das Fehlen eines einheitlichen Systems, trotz einer ganzen Reihe von Systemvorschlägen" (Kleineidam, S. 105 f). Zielsetzung der vorliegenden Arbeit kann keine Theorienbildung sein, jedoch soll die Analyse eines steuerwirtschaftlichen Einzelproblems unter Anwendung aktueller betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse Bedeutung und mögliche Marschrichtung für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterstreichen.

211 Begriff und herkömmliche Zielsetzungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird in der Literatur unterschiedlich definiert; die meisten Begriffsumschreibungen enthalten indessen mehr oder weniger konkrete Angaben über Ziele und Aufgabe der Disziplin *). Als mehr allgemein gehaltene Definition sei die Umschreibung von Wall vorangestellt: "Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre befasst sich ... mit allen den Betrieben, bei welchen im besonderen Masse die Wechselbeziehung zwischen dem Betriebsleben und der Steuerlast wirksam geworden ist" (Bd III, Sp. 5144). Aehnlich Fürst: "Die (steuerliche) Betriebswirtschaftslehre befasst sich mit den Wechselwirkungen zwischen Betrieb und Steuern"... (S. 87). Bei Findeisen war der Begriff bereits im Jahre 1923 konkreter festgelegt: "Unter Steuerbetriebslehre verstehen wir... die Lehre von der Beteiligung der Allgemeinheit am Ertrag der Unternehmung, wobei die Lehre von den Rückwirkungen dieser Beteiligung auf das Betriebsleben als ein Bestandteil der Steuerbetriebslehre aufzufassen ist" (S. III, zit. in Pohmer, 1958, S. 20). Diese Umschreibung hat noch heute ihre Gültigkeit; moderne Formulierungen enthalten zwar abweichende Ausdrücke, beziehen aber kaum neue Gesichtspunkte ein - wie beispielsweise Kleineidam, der die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als eine Frage des Einflusses der als exogene Variable zu bezeichnenden Steuergesetze als ausserbetriebliche Begrenzungsfaktoren auf die unternehmerischen Entscheidungen sieht (S. 105).

---

*) vgl. aufgeführte Beispiele in Pohmer, 1958, (S. 16 ff)

Aussagefähiger als die reine Begriffsumschreibung der wissenschaftlichen Disziplin ist die Frage nach den herkömmlichen Zielsetzungen. Es seien dazu einige Formulierungen aus der deutschsprachigen Literatur herausgegriffen: "Die Steuerbetriebslehre stellt sich die Aufgabe, nach der zweckmässigsten Form der Besteuerung der Unternehmung zu forschen und vergleichen und kritisch die gegenwärtige Art der Besteuerung der Unternehmung und deren Rückwirkung auf die gesamte Betriebswirtschaft darzustellen" (Findeisen, S. III). Etwas ausführlicher Klinger: "Die Erörterung der Zusammenhänge zwischen dem betrieblichen Gebaren und der Besteuerung der Betriebe hat nach meiner Ansicht in der Weise zu erfolgen und zu geschehen, dass die Vertreter des Faches eine Doppelaufgabe lösen, indem sie erstens steuerliche Tatbestände betriebswirtschaftlich beleuchten, klären und in den Rahmen des geltenden Rechts nach betrieblichen Gesichtspunkten einzuordnen suchen, zweitens systematisch einen Querschnitt nach dem andern durch das gesamte Steuerrecht legen und darstellen, in welcher Weise die verschiedenen Unternehmungsformen in den verschiedenen Branchen und in den verschiedenen Lebensstadien und Betätigungsphasen von den einzelnen Steuerarten betroffen werden, ferner ob das nach einheitlichen Gesichtspunkten erfolgt"(S. 71).

Als letzte Literaturmeinung sei der Ueberblick über die grundsätzlichen Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei Hasenack angeführt:

"1. An welchen betrieblichen R e c h n u n g s g r ö s s e n und betriebswirtschaftlichen Erscheinungen (Umsatz, Gewinn, Vermögen, Kapitalverkehr, innerbetriebliche Kapitalbildung usw.) setzt die betriebswirksame Besteuerung an?

2. Wie wirkt sich die Tatsache der Besteuerung auf die F o r m d e r B e t r i e b s r e c h n u n g aus? Wo überall müssen die Betriebe zur Erfüllung steuerlicher Pflichten und Anforderungen ihr Rechnungswesen anders - spezialisierter, komplizierter, ausführlicher - gestalten, als das sonst der Fall wäre?

3. Wie ist die Wirkung der Besteuerung auf die Betriebs l a g e, den Betriebs e r f o l g (Kapazitätsnutzungsmöglichkeiten, Liquiditäts- und Rentabilitätsgestaltung) und auf den Wert der Unternehmung im Ganzen? ...

4. Wie ist die Wirkung ... auf die l a u f e n d e n B e t r i e b s d i s p o s i t i o n e n? ...

5. Wie wirken bestimmte Besteuerungsverfahren und -schärfen auf die S t e u e r m o r a l ein?" (S. 290 f)

Aus den angeführten Formulierungen und weiteren, hier lediglich anzumerkenden Darstellungen *) lassen sich folgende drei Hauptobjekte herauskristallisieren:

---

*) vgl. zB Aufermann, S. 15; van der Velde, S. 472 f und 480; Grossmann, S. 793 ff und S. 893 ff; Wall, Sp 5141 ff; Fürst, S. 88; Graf, S. 9

1. Auswirkungen und Bedeutung der Steuern für das betriebliche Geschehen oder allgemeiner Beziehungen zwischen Betrieb und Steuern.
2. Die Besteuerung der Betriebe in ihrer Auswirkung und Bedeutung für volkswirtschaftliche Fragestellungen und die Finanzwissenschaft.
3. Wechselwirkungen zwischen den rechtlichen Normen (Steuerrecht und Handelsrecht, öffentliches Recht; Judikatur und Verwaltungspraxis) und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Den angeführten Quellen lassen sich ebenfalls die wissenschaftlichen Erkenntnisziele der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entnehmen: Sie ist sowohl deskriptiv (Darstellung, Beschreibung), analytisch (Erfassung der grundsätzlichen Zusammenhänge, Erkennen der Ursachen, Voraussetzungen und Bedingungen im steuerlichen Bereich) als auch normativ (Aufstellung von Normen und Aufzeigen der Wege zur Herbeiführung der Uebereinstimmung von SOLL und IST).

Aus dem bisher Gesagten geht hervor, dass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowohl bezüglich ihres Objektes als auch bezüglich ihres Erkenntniszieles wie auch bezüglich der anzuwendenden Methoden in das Gesamtgebäude der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre eingeordnet werden kann. In der Literatur besteht darüber weitgehend Uebereinstimmung, denn obschon starke Querverbindungen zu den genannten Gebieten der Volkswirtschaftslehre, der Finanzwissenschaft und des Rechts bestehen, darf sie nicht als selbständige wissenschaftliche Disziplin betrachtet werden. Dies schon deshalb nicht, weil sie - wie dies von mehreren Autoren ausdrücklich formuliert worden ist (Aufermann, S. 15, Wall, Sp 5145) - nicht ausschliesslich zweckungebunden auf reine Erkenntnis gerichtet, sondern zur Hauptsache Zweckwissenschaft ist.

Aus der engen Bindung an die allgemeine Betriebswirtschaftslehre heraus - Hasenack spricht vom Zuordnungsverhältnis einer Spezialdisziplin zur allgemeinen Disziplin (S. 276) - ist abzuleiten, dass die betriebswirtschaftliche Steuerlehre in grundsätzlichen Fragen keine isolierte Entwicklung durchmachen kann, sondern dominierend von der Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftslehre beeinflusst ist. Aufgrund dieser nahen Beziehung, insbesondere aufgrund der wesentlichen Impulse der allgemeinen Disziplin auf die Schaffung eines neuen Ansatzes in der speziellen Disziplin sowie angesichts der Verlagerungen in der Zielsetzung sowie der Weiterentwicklung der wissenschaftlichen Methodik erscheint es angebracht, kurz auf die neueste Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre einzutreten. Die Entwicklungstendenzen haben für die weitere Arbeit eine wesentliche Bedeutung.

212 Die Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre

Die Betriebswirtschaftslehre steht in einem Prozess des Wandels und der Neuorientierung (Heinen, 1969, S. 207). Klar zutagetretende Neuerung wie der Uebergang von der Vergangenheits- zur Zukunftsbetrachtung, die Ablösung der Kosten- und der Funktionslehren, die Verlagerung vom Schwergewicht der Produktion auf das umfassende Marketingdenken, der festzustellende Uebergang vom deskriptiver auf die analytisch- normative Betriebswirtschaftslehre oder auch die von Albach angeführte Oeffnung zur Nationalökonomie (1967, S. 449) und der Einbezug internationaler Entwicklungen sind zwar an und für sich von Bedeutung, stellen aber doch im Gesamtgebäude lediglich punktuelle Verbesserungen dar. Im Gegensatz dazu sind es neben der Offenheit gegenüber neuen Methoden zwei Ansätze, die durch ihren interdisziplinären Charakter wesentliches zum Aufbau eines neuen wissenschaftlichen Gesamtgebäudes beigetragen haben: Einerseits ist die wirtschaftliche E n t s c h e i d u n g in das Zentrum des Interesses gerückt und andrerseits beginnt man sich in zunehmendem Masse des formalen Ansatzes der S y s t e m t h e o r i e zu bedienen. Die Betriebswirtschaftslehre wird deshalb heute vielfach als eine Theorie unternehmerischer Entscheidungen verstanden (Albach, 1967, S. 448) und ihr Erfahrungsobjekt, die Betriebswirtschaft, als ein offenes, zielgerichtetes Sozialsystem betrachtet, das Informationen gewinnt und verarbeitet (Heinen, 1971, S. 91).

Da sowohl die Entscheidungs- als auch die Systemtheorie für die vorliegende Untersuchung wichtig sind, erscheint ein kurzer Abriss der beiden Theorien an dieser Stelle angebracht. Nicht eingetreten wird dabei auf das grundsätzliche Verhältnis zwischen den beiden Gebieten, da es sich hier um ein wissenschaftstheoretisches Problem handelt, das überdies angesichts der stürmischen Weiterentwicklung noch nicht abschliessend behandelt werden kann (vgl. zB divergierende Meinungen bei Koreimann, S. 27, Budil, S. 53 oder Ulrich, S. 257).

Systemtheoretischer Ansatz:

Das Wörterbuch der Kybernetik definiert die Systemtheorie als "Theorie der Beziehungen zwischen den Elementen eines Systems, der Relation zwischen Struktur und Funktion von Systemen, der Beziehungen zwischen Teilsystemen und Gesamtsystemen usw." (Klaus, Bd 2, S. 637 f). Aehnlich Ulrich: "Man kann die allgemeine Systemtheorie als die formale Wissenschaft von der Struktur, den Verknüpfungen und dem Verhalten irgendwelcher Systeme bezeichnen" (S. 105). Z i e l der Systemtheorie ist die Entwicklung eines interdisziplinären formalen Ansatzes für die Erfassung von Struktur und Verhalten beliebiger Systeme. Der Systembegriff erlaubt, "eine

allgemeine Problemlösungsmethode zu formulieren, die aus den folgenden Schritten besteht:

- Beschreibung eines Systems, das den Problemlösungsprozess organisiert
- Beschreibung der Systemparameter

Beschreibung der Systemmodelle, d. h. der funktionellen Zusammenhänge

Durch die Beschreibung eines Systems wird man angehalten, alle Faktoren in Betracht zu ziehen, die eine allfällige Lösung beeinflussen, d. h. eine ganzheitliche Betrachtungsweise anzuwenden" (Däniker, S. 26).

Als System wird eine geordnete Gesamtheit von Elementen verstanden, zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können (Tlach, S. 9 ff, Klaus, Bd 2, S. 634).

Elemente sind gedanklich umschriebene, abgegrenzte Teile eines Systems, welche miteinander in Beziehung stehen (Struktur), wobei diese Beziehungen stärker sind als jene zur Umwelt (Sperry Rand/Univac, S. 12; Klaus, Bd 1, S. 173).

Die Struktur als Beziehungen zwischen den Elementen eines Systems wird etwas abweichen umschrieben als "Menge der die Elemente eines Systems verbindenden Relationen" (Klaus, Bd 2, S. 625).

Wichtig für die weiteren Ausführungen ist insbesondere die gedankliche Unterscheidung von statischen Komponenten (Elemente, Struktur) und von dynamischen Komponenten (Prozesse innerhalb eines Systems) mit der Kette Elemente/Struktur - Prozess - Elemente/Struktur. Es wird darauf zurückzukommen sein.

Entscheidungstheoretischer Ansatz:

Die Entscheidungstheorie lässt sich als Theorie der Wahl zwischen Alternativen umschreiben. Entscheiden ist die zentrale Tätigkeit des Unternehmers. Es handelt sich um menschliche Willensakte, die angesichts immer auftretender alternativer Möglichkeiten für das Fortschreiten in Prozessen in Unternehmungen laufend notwendig sind (Ulrich, S. 149 f). Die Betriebswirtschaftslehre wird mithin auch als praktisch orientierte Lehre von der rationalen Entscheidung in der Unternehmung bezeichnet, (Müller, 1970, S. 31).

In der Systematisierung dieses Prozesses, in der Ermittlung der logischen Struktur liegt ein wesentlicher Ansatz für die Analyse des Unternehmungsgeschehens und desdes bessere Gestaltung (Ulrich, S. 204); Ulrich schlägt dabei folgende logisch-formale Prozessgliederung vor:

"1. Anregungs-Phase
-Erkennen eines Problems
-Feststellen der Ausgangslage und der Umweltbedingungen
-Klären der möglichen Absichten
2. Such-Phase
-Bestimmen der Ziele bzw. der Entscheidungskriterien
-Suchen und Ausarbeiten von alternativen Lösungsmöglichkeiten
-Ermitteln und Beurteilen der Konsequenzen alternativer Lösungen
3. Entscheidungs-Phase
-Beurteilen der Lösungsmöglichkeiten
-Wahl der günstigsten Lösung
4. Realisierungs-Phase
-Bestimmen der Sollwerte
-Umsetzen in Massnahmen und Handlungsvorschriften (Programmierung)
-Anordnen, Instruieren, Orientieren
-Ausführen der vorbestimmten Handlungen
5. Kontroll-Phase
-Ueberwachen der programmgemässen Ausführung (Fortschrittskontrolle)
-Ermitteln der Ergebnisse
-Bewerten der Ergebnisse" (S. 204)

Müller legt den Phasen 1-3 bei Ulrich - dem eigentlichen Gegenstand der Entscheidungstheorie im engeren Sinn - folgende 6-Stufen-Gliederung zugrunde, an die sich auch die folgenden Ausführungen anlehnen werden:

"1. Erkennen und Formulieren der Ziele des Aktors
2. Entdecken der Entscheidnotwendigkeit oder des Problems
3. Analyse des Problems
4. Auffinden und Formulieren der Alternativen
5. Ermittlung und Beurteilung der Konsequenzen der Alternativen
6. Ordnung der Alternativen nach ihren 'Gesamtkonsequenzen' und Auswahl der zu realisierenden Alternative." (1970, S. 15)

Auf weitere Gliederungsmöglichkeiten - wie beispielsweise jene von Gäfgen (S. 101) - muss hier verzichtet werden. Ebenfalls nur angetönt - weil für die Untersuchung von untergeordneter Bedeutung - seien wichtige Grundfragen der Entscheidungstheorie wie die Frage der Sicherheit von Konsequenzen, die Frage des Zielsystems, Bewertungs- und Messungsprobleme und Fragen der Entscheidmaximen.

213 Weiterentwicklungsmöglichkeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist wegen ihrer unterschiedlichen Betrachtungsstandorte - Unternehmer, Fiskus, Gesetzgeber - und der damit verbundenen vielfältigen Erkenntnis - und Untersuchungsziele sehr heterogen. Wohl liegen Versuche zur Integration von Planungsüberlegungen oder der Entscheidungstheorie in steuerwirtschaftliche Fragestellungen vor (Wehmeyer, S. 4, Höffken, S. 609 ff), doch werden damit nur Einzelprobleme anvisiert. Es fehlt die Ganzheitsbetrachtung, es fehlen die Querverbindungen zwischen den Disziplinen und es fehlt das zusammenfassende Gesamtgebäude. Für eine Weiterentwicklung wird es unumgänglich sein,

dass sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit den Strukturen und Prozessen im Unternehmungsgeschehen auseinandersetzt und insbesondere den Problemkomplex der Besteuerung im wissenschaftlichen Gesamtgebäude der Betriebswirtschaftslehre lokalisiert. Das Verhalten des Unternehmers - bereits bei Hasenack (S. 290/91) als grundsätzliche Fragestellung angeführt - muss vermehrt ins Zentrum der Untersuchungen gerückt werden: bereits die Analyse der Problemstellung - beispielsweise die Gegenüberstellung der unternehmungspolitischen Zielsetzungen mit den finanzwirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen, aber auch sozialpolitischen Zielsetzungen der Besteuerung oder die Untersuchung von Zielverhältnissen/Zielkonflikten - zeigt die Notwendigkeit eines übergeordneten Systems für die wissenschaftliche Disziplin:

Wenn die betriebswirtschaftliche Steuerlehre den Anspruch erheben will, wissenschaftlich zu sein, so muss sie sich an die erkenntnistheoretischen Grundbedingungen halten; insbesondere benötigt sie ein einheitliches Instrumentarium von Begriffen, sie muss sich der Beobachtung der Wirklichkeit öffnen, den Objekt- und Problembereich beschreibend analysieren und aufbauend darauf durch Aufstellung von Hypothesen und ihre Verifizierung Einzeltheorien bilden und sie zu einem Gesamtgebäude zusammenfügen (analog zu Ulrich, S. 27/28 und S. 73 ff).

Zwei darauf aufbauende Postulate für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als wissenschaftliche Disziplin sind gleichzeitig wegweisend für den Gehalt der Untersuchung:

1. Schaffung eines systematischen Gesamtgebäudes oder Bezugsrahmens
2. Lösung der Erklärungs- und Gestaltungsaufgabe bezüglich Steuern im Unternehmungsgeschehen, insbesondere im Entscheidverhalten des Unternehmers. Uebertragung der erarbeiteten Erkenntnisse auf finanzwissenschaftliche (Prognosen bezüglich Deckung des Finanzbedarfes) und volkswirtschaftliche Problemstellungen (Prognosen bezüglich volkswirtschaftlicher Auswirkungen der Besteuerung) und schliesslich ihre Beachtung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.

Die vorliegende Untersuchung wird keine Lösungen für die aufgeworfenen Probleme liefern; sie soll indessen Anhaltspunkte geben für die Beurteilung der Brauchbarkeit der vorgeschlagenen Ansätze und allenfalls Anstoss geben für ein weiteres Verfolgen des eingeschlagenen Weges.

22 Gegenstand der Untersuchung und Begriffe

Feingliederung des Unterabschnittes 22:

221 Die Entscheidung in der Unternehmung als System
222 statischer Aspekt: die Elemente
223 dynamischer Aspekt: die Prozesse
224 Rekapitulation der zu verwendenden Begriffe

Gegenstand der Untersuchung ist grundsätzlich das Entscheidungsmodell für einen das System der Gesamtunternehmung betreffenden rationalen Unternehmerentscheid.

Es sind im Gegenstand beide im vorangehenden Unterabschnitt angeschnittenen Ansätze enthalten: im Entscheidungsmodell mit seinen verschiedenen Stufen nehmen Prognosen über den Ablauf des Prozesses der Unternehmungsaufspaltung innerhalb der gegebenen Elemente des Systems der Unternehmung wesentlichen Raum ein. Bei der detaillierten Darstellung des Gegenstandes sind deshalb einerseits der Aspekt der Entscheidung und andrerseits die statischen (Elemente) und dynamischen (Prozesse) Aspekte, d. h. Struktur und Vorgang im System zu beleuchten.

221 Die Entscheidung in der Unternehmung als System

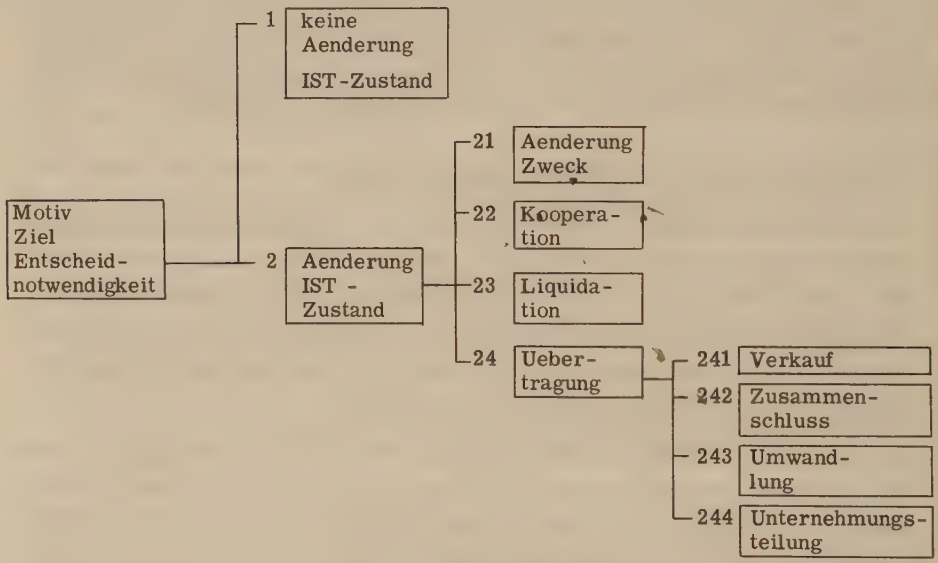
Wegleitend für die Wahl der Betrachtungsweise der Aufspaltung als Entscheidungsprozess ist die steuerwirtschaftliche Fragestellung. Ohne hier bereits näher auf das Grundproblem einzutreten sei vorweggenommen, dass klar herauszuarbeiten ist, welche Stellung den Steuern zukommt und welche Bedeutung der Faktor Steuern für einen derart fundamentalen, Existenz und Struktur der Unternehmung nachhaltig beeinflussenden Entscheid haben kann.

Auslöser für den Entscheidungsprozess ist das Motiv, d. h. eine Diskrepanz zwischen der Zielsetzung und dem effektiven IST-Zustand (vgl. hiezu im einzelnen Abschnitt 3); sobald diese Diskrepanz und damit Entscheid-Notwendigkeit erkannt ist, beginnt der Entscheidungsvorgang nach den oben angeführten Stufen abzulaufen. Es erweist sich dabei als zweckmässig und notwendig, die Unternehmungsaufspaltung in einen grösseren Rahmen hineinzustellen und die nächsthöhere Stufe miteinzubeziehen: Die Unternehmungsaufspaltung bildet eine unter verschiedenen Alternativen, die sich dem Unternehmer für die Umstrukturierung der G e s a m t unternehmung (Aenderungen in einzelnen Bereichen und Instrumenten sind hier auszuklammern) anbieten. Eine bestehende Unternehmung (die Alternative der Neugründung sei damit weggelassen)

kann beispielsweise nach folgenden Hauptgruppen von Alternativen umstrukturiert werden:

1. Aenderung des Unternehmungszweckes
2. Kooperation in beliebiger Form ohne Eigentumsübertragungen
3. Uebertragung der Unternehmung ganz oder teilweise in beliebiger Form auf einen neuen Träger oder eine neue Rechtsform
4. Liquidation

Gruppe 3 ist dabei denkbar in den Alternativen Verkauf, Zusammenschluss, Umwandlung oder aber als Unternehmungsteilung (Unternehmungsteilung ist hier als Oberbegriff verwendet; auf die Abgrenzung zwischen Unternehmungsteilung und Unternehmungsaufspaltung wird unten eingetreten). Die übergeordnete Entscheidsituation sei zur Verdeutlichung in einem Schema dargestellt.



Mit der Darstellung des uebergeordneten Vorganges soll unterstrichen werden, dass die Unternehmungsteilung resp. -aufspaltung nicht als isolierter Vorgang betrachtet werden darf, sondern dass sie zur vollen Erfassung der Bedeutung der Steuern des entsprechenden Prozesses als eine unter mehreren Varianten gesehen werden muss: Der Wahlakt tritt in den Vordergrund. Die vorliegende Untersuchung ist denn auch nach dem Stufenschema eines Entscheidungsprozesses aufgebaut mit Motive und Ziele, Alternativen, Konsequenzen und Entscheid.

Eine Gesamtdarstellung des übergeordneten Entscheidungsprozesses ist selbstredend für alle Alternativen mit allen ihren Konsequenzen nicht möglich. Auf den einzelnen Stufen des Entscheidungsvorganges wird deshalb lediglich der kleine Ausschnitt der Unternehmungsaufspaltung untersucht: Ziele, Modellfälle und Konsequenzen sind nur für diese eine Alternative untersucht. Die Gesamt-Entscheidungssituation des Unternehmers und die Stellung der untersuchten Erscheidung innerhalb dieses Gesamtrahmens dürfen dabei jedoch nicht aus den Augen gelassen werden.

Nicht angeschnitten wird die Frage, w e r entscheidet, ob ein Einzelner, ob eine Gruppe, ob der oder die Eigentümer oder ob die Verwaltung entscheidet. Es wird hier lediglich der Ausdruck "Unternehmer" verwendet für die Bezeichnung des auch etwa "Aktor" genannten Entscheidenden. Für die Konsequenzenermittlung wird man sich indessen für Einzelfragen handelsrechtlicher oder steuerwirtschaftlicher Art mit dem Aktor befassen müssen.

222 Statischer Aspekt: die Elemente

Die Unternehmungsaufspaltung ist zwar ein Prozess: ein Anfangszustand wird durch ein Ereignis, eine Tätigkeit in einen Endzustand übergeführt. "Um Prozesse in ihrem zeitlichen Verlauf - ein Prozess ist immer eine Folge in der Zeit - studieren zu können, bedarf es der Kenntnis ihrer Struktur. Der Prozess ist notwendig dynamisch, die Struktur das ihm zugehörende statische Korrelat" (Koreimann, S. 27). Anfangs- und Endzustand weisen unterschiedliche Strukturen auf, d. h. die Ordnung der Elemente und die Elemente an sich der ungeteilten und der geteilten Unternehmung sind verschieden.

Die als erste vorgenommene "Strukturanalyse" (Däniker, S. 26 f) soll die Unternehmung und ihre Teile als Ganzheiten mit ihren Elementen aufzeigen und Analogien in Aufbau und Beziehung feststellen.

222.1 Der Anfangszustand

Die ungeteilte Unternehmung im Anfangszustand sei als Ursprungsunternehmung bezeichnet. Alternative Bezeichnungsmöglichkeiten wie Ausgangs- oder Anfangsunternehmung, Basisunternehmung, aufzuteilende Unternehmung oder Grundunternehmung sind entweder wenig anschaulich oder bereits anderweitig belegt.

Die Ursprungsunternehmung sei sehr allgemein definiert als ein wirtschaftliches System im Sinne der Systemtheorie, das aus mindestens zwei Subsystemen besteht, wobei zwischen den Subsystemen Kommunikation (gegenseitige Verbindungen, Informa-

tionsaustausch, Austausch von Gütern etc.) besteht.

Mit der gewählten Umschreibung der Ursprungsunternehmung sind keine weiteren Gestaltungsformen wie Rechtsform (Einzelunternehmungen, Personengesamtheit, juristische Person) oder wie betriebswirtschaftliche Dimensionen (zB Branche, Unternehmungsgrösse, Standort, Produktionsprogramm, Marktstellung oder Eigentumsverhältnisse) festgelegt. In ihrer konkreten Ausgestaltung kann die Ursprungsunternehmung deshalb grundsätzlich jede beliebige Kombination aus der breiten Palette rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Möglichkeiten annehmen.

222.2 Der Endzustand

Es sei kurz vorweggenommen, dass der Prozess der Unternehmungsaufspaltung zweistufig abläuft: die erste Stufe umfasst die eigentliche Teilung und die zweite Stufe die Uebertragung auf die definitive Gestaltungsform. Entsprechend ist hier vorerst der Endzustand nach Stufe 1 des Prozesses und anschliessend nach Stufe 2 darzustellen.

Im Endzustand der Teilung als erster Stufe sind als zweite statische Komponente die Restultanten des Vorganges zu umschreiben: sie seien als Teilunternehmungen bezeichnet.

Während der Begriff der Ursprungsunternehmung offen und allgemein gewählt werden konnte, bedarf die Teilunternehmung einer genaueren Definition, um im Hinblick auf das zentrale steuerliche Problem der Reservenrealisierung eine konkrete, operable Umschreibung und eine klare Abgrenzung von verwandten Begriffen zu erreichen.

Nach Literatur-Meinungen muss die Teilunternehmung folgende Merkmale aufweisen:

"... eine betriebliche Einheit darstellen (zB einen Filialbetrieb, eine betrieblich selbständige Produktionsstufe usw.)" (Känzig, 1962, N 147 zu Art 49 WStB, S. 379)
"... in sich geschlossene betriebliche Einheiten..." (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 202 zu § 45 StG, S. 171)
"... einen organisch selbständigen und lebensfähigen Teil des bisherigen Unternehmens..." (Boschert, S. 51)
"... Was als Teilbetrieb anzusehen ist, hat der Gesetzgeber nicht ausdrücklich festgelegt. Nach der überwiegend im Schrifttum ... und in den zahlreichen dort angeführten Urteilen vertretenen Auffassung liegt ein Teilbetrieb dann vor, wenn es sich um einen in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Unternehmens handelt ... wenn das ganze Unternehmen entweder in mehrere Bruchteilsbetriebe (zB in zwei Hälften) oder in mehrere selbständige Einzelbetriebe geteilt wird, die als Einzelorganismen wie selbständige Abteilungen des Unternehmens lebensfähig sind und als selbständige Gewerbebetriebe aufrecht erhalten werden können" (Schnell, S. 143).
"Es muss m. a. W. die Vertriebsabteilung als geschlossenes Ganzes ... eingebracht werden, sodass diese - t e c h n i s c h o r g a n i s a t o r i s c h gesehen - eine solche Selbständigkeit besitzt, dass sie jederzeit in der Lage wäre, nicht nur den Vertrieb

der Produktionsgesellschaft, sondern auch den eines dritten Unternehmens selbständig, ohne Rückgriff auf ihre Verbindungen zum Produktionsunternehmen übernehmen können. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, wird man nur für den einzelnen Fall beurteilen können. Darauf, ob die Vertriebsgesellschaft w i r t s c h a f t l i c h gesehen allein lebensfähig ist, kann es dabei nicht ankommen. Auch dann liegt ein Teilbetrieb vor, wenn er im Rahmen des Gesamtbetriebes bisher mit Verlust gearbeitet hat "(Schnell, S. 147, Fussnote 26).
"... die wesentlichen Grundlagen des Gesamtbetriebes, die bisher auch wesentliche Grundlagen des Teilbetriebes waren..." (Schnell, S. 149).

Die Merkmale der Teilunternehmung sind in der Literatur unterschiedlich und eher unpräzis festgelegt. Insbesondere bleibt ein weiter Ermessensspielraum bei der Abgrenzung der Teilunternehmung von einer "grossen Zahl von Wirtschaftsgütern". Es ist deshalb eine Umschreibung zu suchen mit präzisen Kriterien, um zu entscheiden, ob eine Teilunternehmung vorliegt oder nicht. Der Ermessensspielraum ist mit folgenden drei Anforderungen an eine Teilunternehmung einzuengen:

Anforderung 1:
Langfristige Stabilität der Hauptstrukturen inbezug auf die Zielsetzungen, d. h. Auftreten von Kräften zur Aufrechterhaltung der Strukturen bei störenden Einflüssen. Diese langfristige Stabilität und damit Lebensfähigkeit kann letztlich nur erreicht werden bei Harmonie der Dimensionen; Harmonie liegt beispielsweise vor bei einem angemessenen Verhältnis von Umlaufvermögen zu Anlagevermögen, von Fremdkapital zu Eigenkapital oder bei Fristenkongruenz im Bereiche der Finanzierung, verbunden mit einer sachlich gerechtfertigten organischen Verknüpfung von Aktiven und Passiven. Im Bereiche der Fertigung bedeutet dies Abstimmung der Kapazitäten und Fehlen krasser Engpässe im Fertigungsablauf.
Stabilität ist überdies nur gewährleistet, wenn die Teilunternehmung einen selbständigen und abgegrenzten Entscheidungs-, Führungs- und Verantwortungsbereich darstellt.

Anforderung 2:
Die Intensität der Beziehungen innerhalb resp. zwischen den Elementen des Subsystems "Teilunternehmung" muss grösser sein als die äusseren Beziehungen zu andern Systemen. Bei einigen Autoren (zB Klaus, Bd I, S. 173) ist dies bereits in die Umschreibung des Systems und seiner Bestandteile aufgenommen; Bei Ulrich liegt ein System dann vor, "wenn innerhalb dieser Gesamtheit ein grösseres Mass von Interaktionen oder Beziehungen besteht als von der Gesamtheit aus nach aussen " (S. 108). In Anlehnung an die Physik liesse sich für die internen Beziehungen der Begriff der Kohäsion als zwischenmolekulare Anziehungskräfte verwenden. Aus dem

Bereich der Unternehmungsbewertungslehre bietet sich der Begriff des Goodwill an: obschon je nach Ertragslage der Teilunternehmung der Gesamtwert nicht notwendigerweise über dem Wert des gesamten Eigenkapitals liegen muss, so gibt uns der Begriff des Goodwills an sich ein konkretes Abgrenzungskriterium zwischen Teilunternehmung und dem Verkauf einzelner Vermögensgegenstände. Der Goodwill einer Unternehmung als Summe aller immateriellen Werte und Beziehungen schlägt sich darin nieder, dass der Wert der Gesamtheit, eines Ganzen grösser ist als das Total der Werte der einzelnen isolierten Teile für sich. Das Vorliegen immaterieller Beziehungen dieser Art - Informationsfluss, Organisation, Arbeitsabläufe, personelle Strukturen etc. - muss für die Teilunternehmung als Voraussetzung gelten.

Anforderung 3:
Jede Teilunternehmung muss die Hauptfunktionen einer Unternehmung umfassen: Absatz, Produktion, Einkauf und Lager, Personalwesen, Entwicklung, Verwaltung usw. Mit andern Worten muss die Teilunternehmung ein echter Erfolgsbereich im Sinne der Bereichserfolgsrechnung sein. Ein echter Erfolgsbereich oder profit center, echte Erfolgsspaltung nach Funktionsbereichen ist danach nur möglich, wenn der Unternehmungsteil unmittelbaren Zugang sowohl zu den Beschaffungs- als auch den Absatzmärkten hat. "Derartige 'echte' Erfolgsbereiche gibt es in Grossfirmen und Konzernen ziemlich häufig in der Form mehr oder weniger selbständiger, nebeneinander stehender Werke, Abteilungen, Geschäftsbereiche oder Sparten" (Wille, S. 68 f). Daraus lässt sich ableiten, dass keine Teilunternehmung vorliegt, wenn lediglich eine Unternehmungsfunktion herausgelöst wird, ohne dass entweder die übrigen Funktionen mitübernommen werden oder die entsprechenden Funktionen in der neuen Unternehmung neu aufgebaut werden.

Zusammenfassend sei die Teilunternehmung wie folgt definiert:
Eine Teilunternehmung ist ein wirtschaftliches Subsystem, dessen Elemente und Strukturen von der Zielsetzung her Stabilität aufweisen und harmonisch dimensioniert sind und das alle Unternehmungsfunktionen umfasst, wobei die internen Beziehungen enger sind als die Beziehungen zu Drittsystemen.

Analog zur Definition der Ursprungsunternehmung sind hier keine weiteren Dimensionen festgelegt. Es ist insbesondere noch nichts darüber ausgesagt, was mit den Teilunternehmungen im Anschluss an die erste Stufe des Teilungsprozesses geschehen wird.

Im Endzustand nach Uebergang auf die definitive Gestaltungsform als zweite Stufe sind als dritte statische Komponente die Teile nach abgeschlossener Unternehmungsteilung zu bezeichnen. Abgesehen von den Begriffen werden Definitionen und weitere Ergänzungen bei den Prozessen dargestellt werden. Die Teilunternehmung nach abgeschlossenem Vorgang sei als Nachfolgeunternehmung bezeichnet.

Eine Differenzierung ist dabei zusätzlich notwendig für den Fall, dass eine der Teilunternehmungen als Ursprungsunternehmung weiterhin - in reduziertem Umfang - bestehen bleibt. Für diesen Fall sei die als reduzierte Ursprungs-Unternehmung weiterbestehende Nachfolgeunternehmung als Rumpfunternehmung bezeichnet.

223 Dynamischer Aspekt: die Prozesse

Die Prozesse sind begriffsbestimmend für die einzelnen Varianten der Unternehmungsteilung. Wie bereits erwähnt, wird der Vorgang hier gedanklich in zwei selbständige Prozesse unterteilt, da diese Trennung nicht nur eine klarere Gliederung der möglichen Fälle erlaubt, sondern auch Vorteile für die Ermittlung der handelsrechtlichen Rahmenbedingungen und der steuerlichen Konsequenzen bietet.

223.1 Prozess Stufe 1: die Teilung

Die Definition in der (überwiegend steuerlichen) Literatur beziehen sich durchwegs auf die wesentlichere, hier getrennt betrachtete Stufe 2. Uebereinstimmend wird indessen der Begriff der Unternehmungs- oder Betriebsteilung als Oberbegriff betrachtet, dem die verschiedenen Spezialfälle untergeordnet sind.

Für den hier gedanklich getrennten ersten Prozess sei folgende Umschreibung gewählt:
Unter Teilung der Ursprungsunternehmung ist die rechtliche und/oder wirtschaftliche Zerlegung der Ursprungsunternehmung in Teilunternehmungen aufgrund eines rationalen Entscheides verstanden.

Um den Umfang der Untersuchung in vertretbarem Rahmen zu halten und um den Ueberblick über die theoretisch mögliche grosse Zahl von Varianten zu bewahren, erweist es sich als notwendig, für die vorliegende Arbeit mit einer Reihe einschränkender Prämisse zu arbeiten. Um den verwendeten Begriff der Teilung nicht unnötig aufzublähen, seien sie im folgenden einzeln aufgeführt:

1. Im Sinne einer Modellbetrachtung soll die Aufteilung von Ursprungsunternehmungen in z w e i Teilunternehmungen untersucht werden.
2. Die Teilveräusserung von Aktiven - was sich an sich bereits aus der Umschreibung der Teilunternehmung ergibt - sei hier ausgeklammert.
3. Durch die Beschränkung auf einen rationalen Unternehmerentscheid sollen die Fälle der Unternehmungsteilung kraft Gesetz und der unentgeltliche Uebergang durch Erbgang, Schenkung oder Heirat ausgeschlossen werden.
4. Entsprechend den Ausführungen zur Ursprungsunternehmung sind öffentlich-rechtliche Unternehmungen auszuschliessen.
5. Die Unternehmungsteilung soll definitiven Charakter tragen und nicht nur als Zwischenstufe, für beschränkte Zeit, durchgeführt werden.
6. Die Ursprungsunternehmung soll in der Schweiz domiziliert sein.

223.2 Prozess Stufe 2: die Uebertragung, der Uebergang

Naturgemäss bestehen hier eine grössere Anzahl von Varianten, die im einzelnen in einer Uebersicht in Abschnitt 4 dargestellt sind. Es sei hier lediglich das erste Gliederungskriterium jener Systematik herangezogen, d. h. die Frage, ob beide Teile übertragen werden oder ob nur ein Teil übergehen wird.

Für den Fall, dass beide Teile auf neue Träger übergehen, wurde in der Literatur der Begriff der Aufgliederung geprägt:

"Die Betriebsteilung wird, wenn die Gesamtheit der Aktiven und Passiven auf die neuen Gesellschaften übertragen wird, als Aufgliederung ... bezeichnet" (Masshardt, 1959/60, S. 202).

Bei der Aufgliederung geht die Ursprungsunternehmung rechtlich vollständig unter, d. h. sie wird vollständig übertragen, was bei der Definition von Schärrer deutlich zum Ausdruck kommt:
"Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vollzieht eine A u f g l i e d e r u n g, indem sie die Gesamtheit der Aktiven und Passiven in mehr oder weniger in sich geschlossenen betrieblichen Einheiten aufgegliedert auf mindestens zwei neu gegründete Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften überträgt. Im Anschluss daran wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst" (1968, S. 488 f). Abweichend: Amtsblatt der EWG, Nr. C 39/3, wo diese Variante als "Spaltung" bezeichnet wird.

Ein Spezialfall der Aufgliederung, d. h. die Zerlegung einer Holding in ihre einzelnen Tochtergesellschaften, wird als Entflechtung bezeichnet.

Für den Fall, dass nur ein Teil übergeht und der andere als selbständige Unternehmung weiterbesteht, wird in der Literatur mehrheitlich - ganz besonders in der Literatur in der Bundesrepublik Deutschland - der Ausdruck Aufspaltung verwendet.

"Die Betriebsteilung wird ... wenn nur ein Teil ... übertragen wird, als Aufspaltung bezeichnet" (Masshardt, 1959/60, S. 202). Ausführlicher Schärrer: "Eine Aufspaltung erfolgt in der Weise, dass eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einen betrieblich in sich geschlossenen Teil ihrer Aktiven und Passiven ... überträgt ... und mit dem verbleibenden Betriebsteil fortbesteht" (1968, S. 489).

Abweichend Känzig, der hier den in der Untersuchung als Oberbegriff verwendeten Begriff der Unternehmungsteilung verwendet: "Unternehmungsteilung. Sie besteht darin, dass eine Personenunternehmung eine Tochtergesellschaft gründet und einen Teil ihrer Aktiven und Verbindlichkeiten als Sacheinlage in die neu gegründete Personen- oder Kapitalgesellschaft einbringt (sog. horizontale Unternehmungsteilung) oder dass die Teilhaber einer Personengesellschaft eine Schwestergesellschaft gründen und einen Teil der Aktiven und Verbindlichkeiten der alten Gesellschaft in die neu gegründete Personen- oder Kapitalgesellschaft einbringen (sog. vertikale Unternehmungsteilung). Der erste Tatbestand liegt zum Beispiel vor, wenn eine Kollektivgesellschaft eine Zweigniederlassung in eine Aktiengesellschaft umwandelt, der zweite Tatbestand, wenn die Teilhaber einer Kollektivgesellschaft ihre Unternehmung in eine Fabrikations- und in eine Verkaufsgesellschaft aufteilen (1962, N 105 zu Art 21, Abs 1, lit d., S. 164; analog: N 147 zu Art 49, Abs 1, lit. b, S. 378).

Abweichend: Amtsblatt der EWG, Nr. C 39/3: für diese Variante wird der Begriff der "Einbringung von Unternehmungsteilen" verwendet.

Da in der Literatur jedoch mehrheitlich der Begriff der Aufspaltung verwendet wird, sei diese Bezeichnung aus Zweckmässigkeitsgründen auch hier zugrunde gelegt.

224 Rekapitulation der verwendeten Begriffe

Anfangszustand	Ursprungsunternehmung Die Ursprungsunternehmung ist ein wirtschaftliches System im Sinne der Systemtheorie, das aus mindestens zwei Subsystemen besteht, wobei zwischen den Subsystemen Kommunikation besteht (gegenseitige Verbindungen, Informationsaustausch, Austausch von Gütern etc).

Prozess Stufe 1	Teilung Die Teilung der Ursprungsunternehmung ist die rechtliche (und/oder) wirtschaftliche Zerlegung der Ursprungsunternehmung in Teilunternehmungen aufgrund eines rationalen Entscheides.
Endzustand I	Teilunternehmungen Die Teilunternehmung ist ein wirtschaftliches Subsystem, dessen Elemente und Strukturen von der Zielsetzung her Stabilität aufweisen und harmonisch dimensioniert sind und das alle Unternehmungsfunktionen umfasst, wobei die internen Beziehungen enger sind als die Beziehungen zu Drittsystemen.
Prozess Stufe 2	Aufgliederung Bei Aufgliederung gehen beide Teilunternehmungen auf einen neuen Träger über; die Ursprungsunternehmung geht voll - ständig unter.
	Aufspaltung Nur ein Teil der Ursprungsunternehmung wird übertragen, der andere Teil besteht als reduzierte Ursprungsunternehmung weiter.
	Entflechtung Spezialfall der Aufgliederung: Zerlegung einer Holding in ihre Tochtergesellschaften.
Endzustand II	Nachfolgeunternehmung Die Teilunternehmung nach abgeschlossener Uebertragung wird als Nachfolgeunternehmung bezeichnet.
	Rumpfunternehmung Die als reduzierte Ursprungsunternehmung weiterbestehende Teilunternehmung sei als Rumpfunternehmung bezeichnet.

23 Grundproblem der Untersuchung

Die herkömmliche Fragestellung für steuerwirtschaftliche Untersuchungen anderer Umstrukturierungsvorgänge richtet sich vielfach auf die steuerlichen Folgen eines einzigen, zum voraus gegebenen Vorganges; in der Regel wird denn auch die zentrale Frage der Realisierung stiller Reserven in das Zentrum gerückt und das Grundproblem formuliert als Frage, ob stille Reserven realisiert sind und ob daraus eine Steuerpflicht entsteht.

Das steuerwirtschaftliche Grundproblem steht auch hier im Brennpunkt der Untersuchung; die Berücksichtigung des betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Aspektes zwingt aber zu einer erweiterten, den Postulaten für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entsprechenden (vgl. Unterabschnitt 21), Fassung des Grundproblems.

Die Darstellung der Unternehmungsaufspaltung als Bestandteil eines Entscheidungsprozesses erlaubt es, die ursächlichen Zusammenhänge zwischen dem exogenen Parameter Steuern und dem Wahlakt des Unternehmers umfassend darzustellen. Das Schwergewicht liegt anders ausgedrückt darauf, das Entscheidungsmodell als Gesamtgebäude zu entwickeln, in das die Steuer als Bestandteil und als Einflussfaktor an verschiedenen Stellen, auf verschiedener Stufe einzuordnen sein wird. Auf der Grundlage dieses Modelles ist alsdann das Grundproblem der Untersuchung in Anlehnung an die oben aufgeführten drei Erkenntnisziele der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dreigeteilt zu formulieren: Es muss sowohl deskriptive und analytische als auch normative Bestandteile aufweisen.

Die d e s k r i p t i v e Darstellung dieses Vorganges bildet Basis und vor allem Gesamtrahmen für die Untersuchung. Die Handlungsalternative Unternehmungsaufspaltung wird in ihrer Stellung in den einzelnen Stufen des Entscheidungsvorganges dargestellt und insbesondere die steuerwirtschaftlichen Konsequenzen der lege lata als Teilinformation aufgezeigt. Gleichzeitig ist die steuer- und auch handelsrechtliche Stellung des Vorganges zu bestimmen.

A n a l y t i s c h sind die steuerlichen Konsequenzen der herausgegriffenen Alternative im betriebswirtschaftlichen Gesamtrahmen anhand eines festzulegenden Massstabes zu beurteilen und im weiteren Rechtmässigkeit und steuerliche Zulässigkeit, aber auch Uebereinstimmung mit volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen, finanzwirtschaftlichen und staatspolitischen Zielsetzungen zu überprüfen.

Bezüglich Adressat ist die Untersuchung in doppelter Hinsicht n o r m a t i v : Sie postuliert ein SOLL im Rahmen der vorgegebenen Zielsetzungen sowohl für den Unternehmer als auch für den Fiskus. Dem Unternehmer soll die Bedeutung der Steuern im Vorgang der Entscheidfindung erläutert werden. Das Schwergewicht liegt auf dem Hinweis auf die Abkehr von der isolierten Betrachtungsweise der Steuerbelastung als einzige Konsequenz. Dem Unternehmer ist näherzubringen, dass die Steuer nur e i n Baustein im Gebäude der Entscheidung sein kann und dass die Steuerplanung nur als Teil der Gesamtplanung verstanden werden darf. Anzustreben ist nicht die Variante mit den besten steuerlichen Konsequenzen, sondern die Variante mit den optimalen G e s a m t - Konsequenzen. Hauptakzent deshalb: Schaffung eines Ueberblickes durch Postulierung eines Gesamtbetrachtung und Betonung der Querverbindungen zwischen sämtlichen Einzelfaktoren im Entscheidungsvorgang.

Daneben ist aber auch dem Fiskus wie auch dem Gesetzgeber näher zu bringen, wie in der Regel ein rationaler Entscheid eines Unternehmers zustande kommt, d. h. dass nicht nur das Ergebnis, die ausgewählte Variante unter sog. ceteris-paribus-Bedingungen betrachtet werden darf; es muss der gesamte Vorgang miteinbezogen werden und insbesondere müssen Rückkoppelungs-Effekte Berücksichtigung finden. Prognosen über das wirtschaftliche Verhalten von Steuersubjekten sollten aufgrund der neuesten Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre aufgestellt werden. Vor allem dann, wenn Steuern zum dominierenden Faktor im Entscheidungsprozess werden, ist zu verhindern, dass sachlich und betriebswirtschaftlich richtige Entscheidungen innerhalb des handelsrechtlichen Rahmens resp. der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch steuerliche Konsequenzen bestimmt werden.

Dies schlägt sich nieder in der für diese Untersuchung grundlegenden Forderung innerhalb der volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen, finanzwirtschaftlichen und staatspolitischen Wertgrenzen auf Entscheidungsneutralität der Besteuerung für wirtschaftlich identische Alternativen (Einzelheiten vgl. Abschnitt 7): Verhinderung sog. "steuerlicher" Entscheidungen in der Unternehmung.

24 Aufbau der Untersuchung

Grobgliederungskriterium sind die Stufen im Entscheidungsmodell. Entsprechend sind im Abschnitt 3 die Motive und Ziele und in Abschnitt 4 die möglichen Unterfälle Detailalternativen innerhalb der Unternehmungsteilung als Oberbegriff dargestellt. Es werden hier zudem drei Modellfälle aus der Vielzahl der Möglichkeiten herausgegriffen und die Auswahl begründet.

Die Abschnitte 5, 6 und 7 enthalten Fragen der Konsequenzenermittlung: in Abschnitt 5 werden allgemeine Fragen behandelt, in Abschnitt 6 die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen skizziert und in Abschnitt 7 - Schwergewicht der Untersuchung - die steuerlichen Konsequenzen dargestellt.

In Abschnitt 8 werden sehr kurz Fragen der Bewertung, des Entscheides und der Durchführung gestreift.

Den Abschluss bilden Zusammenfassung und Ausblick in Abschnitt 9.

3 MOTIVE UND ZIELE DER UNTERNEHMUNGSAUFSPALTUNG

Grobgliederung des Abschnittes 3:

31 Die Bedeutung der Zielsetzung im Entscheidungsprozess
32 Die Motive der Unternehmungsaufspaltung
33 Ziele, die mit der Unternehmungsaufspaltung als untersuchte Handlungsalternative angestrebt werden

31 Die Bedeutung der Zielsetzung im Entscheidungsprozess

Der Entscheid stellt wie erwähnt einen Wahlakt zwischen Handlungsalternativen dar. "Es liegt im Wesen jeder Entscheidung, dass sie Mittel auf ein Ziel hin orientiert. Jede Entscheidung setzt also voraus, dass dieses Ziel, oft auch als Auftrag bezeichnet, klar erkannt wird" (Rühli, S. 214). "Formal lässt sich jede rationale Entscheidung ... als eine Ziel-Mittel-Relation darstellen. Wenn die Entscheidung ... als eine Wahl zwischen Alternativen aufgefasst wird, stellen die Alternativen die Mittel dar, die im Hinblick auf ein vorgegebenes Ziel zu beurteilen sind" (Kosiol, S. 201). An den Anfang des Entscheidungsprozesses tritt damit die Zielsetzung, definiert etwa als Aussage, aus der sich in Entscheidungsmodellen die für die Prognose der Konsequenzen relevanten Kriterien ergeben (Heinen, 1966, S. 50), oder auch als expliziten Ausdruck der angestrebten Befriedigung von Wünschen, Bedürfnissen oder Motiven (Wright, S. 36 f, zit. in Müller, S. 8).

"Es bedarf keiner ausführlichen Begründung, dass das Entscheidungsergebnis vom jeweiligen Zielinhalt und der Art der Zielformulierung abhängt. Die Ziele determinieren den unternehmerischen Entscheidungsprozess in mehrfacher Weise. Im Rahmen der Suchphase werden nur solche Alternativen analysiert, die im Hinblick auf die Erfüllung bestimmter Ziele relevant erscheinen. Für die Beurteilung der Konsequenzen der Alternativen und die Festlegung der optimalen Aktionen müssen die Ziele qualitativ und quantitativ fixiert sein. Die Kontrolle der Zielerreichung liefert Anregungen für neue Entscheidungsprozesse" (Heinen, 1966, S. 23).

Die Ziele einer Unternehmung sind vielschichtig und komplex; die moderne Literatur spricht denn auch nicht vom "Ziel" der Unternehmung, sondern vom Ziel s y s t e m, was gleichzeitig nach einer Ordnung der Ziele ruft. Eine solche Ordnung lässt sich beispielsweise aus der Zieldefinition von Ulrich ableiten, der unter einem Ziel einen vorgestellten Zustand irgendwelcher Objekte versteht, "der vollständig nach den

vier Dimensionen Qualität, Quantität, Raum und Zeit definiert ist und durch entsprechendes Handeln in Zukunft erreicht werden soll" (S. 162). Differenzierender Zangemeister, der als Merkmale von Zielordnungen vertikale Zielordnungen mit Zielstufen und Zielebenen und horizontale Zielordnungen mit Haupt- und Nebenzielen, Zielbereichen, Zielgruppen und Zielklassen anführt (S. 294). Auf die Klassifikationsprobleme der Ziele sowie die Fragen der Entstehung und Setzung der Ziele, der Quantifizierung, der Zielverhältnisse und Zielkonflikte kann hier nicht eingetreten werden. Festgehalten sei lediglich, dass die Ziele der Unternehmungsaufspaltung - da sie Ziele für einen die ganze Unternehmung betreffenden Entscheid darstellen - im unternehmungspolitischen Bereich unter die Basiszielsetzungen einzureihen sind: die Aufspaltung betrifft eine Unternehmung in ihren wesentlichen Grundlagen.

32 Motive der Unternehmungsaufspaltung

Auslöser eines Entscheidungsprozesses ist das Motiv. Es besteht immer eine Diskrepanz zwischen dem gesetzten Ziel, einem SOLL und dem effektiven Zustand der Situation, dem IST. Das Motiv ist Ursache, Grund und Beweggrund dafür, dass überhaupt entschieden werden muss, dass ein Entscheidungsprozess in Gang gesetzt werden muss. Das Motiv als Diskrepanz SOLL/IST findet seine Entstehung in der Setzung neuer oder anderer Ziele einerseits oder aber in einer Aenderung der Situation andererseits.

Die Aenderung und Neufestsetzung der Ziele als aktiver, gestaltender Vorgang bezieht sich auf das SOLL, ist aber - wenn auch in unterschiedlicher Weise - ebenfalls von der Situation her beeinflusst. "Die Ursachen der Variation organisatorischer Zielsysteme sind äusserst komplex. Im Vordergrund stehen die vielfältigen Umwelteinflüsse. Vor allem die konjunkturelle Lage, die politische Situation und die gesellschaftlichen Normen, sowie deren Aenderung haben zur Folge, dass die relative Bedeutung unternehmerischer Ziele variiert" (Heinen, 1966, S. 235).

Der Aenderung der Ziele steht die Aenderung der Situation, die Aenderung der Unternehmungsumwelt und - wirklichkeit gegenüber. Die einzelnen Faktoren, die zu einer Aenderung der Situation führen, lassen sich u. a. in interne und externe, exogene und endogene Faktoren aufgliedern. Als intern sind dabei sämtliche die Unternehmung in ihren Dimensionen selbst betreffenden Faktoren zu verstehen, während als extern die Umwelteinflüsse zu betrachten sind. Als endogen seien dabei beeinflussbare Faktoren, als exogen nicht beeinflussbare Faktoren bezeichnet.

33 Ziele, die mit der Unternehmungsaufspaltung als untersuchte Handlungsalternative angestrebt werden

Grundsätzlich wird mit dem Wahlakt zwischen Alternativen angestrebt, SOLL und IST, Ziel und effektive Situation in Uebereinstimmung zu bringen. Es handelt sich damit um das positive und aktive Korrelat zum Motiv, indem im Entscheidungsprozess der konkrete Weg zur Erreichung der Zielsetzungen gesucht wird.

Es sei im folgenden ein Katalog möglicher Ziele aufgestellt, die spezifisch durch eine Unternehmungsaufspaltung angestrebt werden; es kann hier nicht darum gehen, die in einer umfangreichen Literatur diskutierten unternehmungspolitischen Basiszielsetzungen wie Gewinnmaximierung, Wachstum, Marktanteil, Rendite, Substanzerhaltung usw. zu diskutieren, sondern es geht darum, von den genannten Basiszielsetzungen abgeleitete operable Ziele für die konkrete Entscheidungssituation zu finden. Der folgende Katalog von Zielsetzungen ist aufgebaut nach den Kriterien Ziele in der Person des Unternehmers, nach unternehmungsinternen sachlichen Zielen und nach Zielen im Verhältnis zur Unternehmungsumwelt.

33.01 Rückgewinnung der Handlungsfähigkeit bei Streitigkeiten unter Gesellschaftern

Schwerwiegende Meinungsverschiedenheiten und persönliche - oft in den besonderen Charakteren liegende - Differenzen zwischen Gesellschaftern können zu einer Lähmung einer Unternehmung führen. Die Zwistigkeiten in der Unternehmungsleitung führen zu widersprechenden Weisungen, Unsicherheit in der Führung, schlechtem Betriebsklima mit Polarisierung und Frontenbildung und bewirken eine Absorption der Unternehmungsleitung durch die internen persönlichen Schwierigkeiten. Der Schnitt durch die Unternehmung soll den beiden Parteien ihre volle Handlungsfähigkeit zurückgeben und damit die Voraussetzung für eine positive Weiterentwicklung der beiden getrennten Teile der Ursprungsunternehmung schaffen.

33.02 Lösung des Nachfolgeproblemes

Es liegt vor allem bei Personengesellschaften im Interesse des Unternehmens und dessen ungestörten Fortbestandes, die Regelung der Nachfolge in der Unternehmung nicht in einem Testament zu treffen, sondern bereits zu Lebzeiten Massnahmen zu ergreifen, die den späteren Erbgang vorbereiten (Schnell, S. 37). Es lassen sich die bereits unter 33.01 aufgeführten Schwierigkeiten bei voraussehbar schlecht harmonierenden Gruppen von Erben vermeiden, vor allem aber lässt sich das Problem des Generationenwechsels elegant lösen:

Es erweist sich vielfach als vorteilhaft, den oder die Erben "schon frühzeitig mit den Aufgaben der Leitung der Unternehmung, die sie später übernehmen sollen, vertraut zu machen. Dabei zeigt sich jedoch häufig die Diskrepanz, dass die Söhne danach streben, diese Tätigkeit selbständig und selbstverantwortlich auszuführen, während auf der andern Seite die Eltern die Notwendigkeit einer gewissen Selbständigkeit ihrer Nachfolger zwar durchwegs erkennen, sich aber noch nicht von der Führung der Unternehmung zurückziehen und auch kein zu grosses Vermögensrisiko eingehen wollen, indem sie noch nicht das gesamte Vermögen der Unternehmung der Dispositionsfreiheit der Nachfolger aussetzen" (Boschert, S. 16). Denkbare Variante ist hier der insbesondere in der deutschen Literatur häufig angeführte Fall der Aufspaltung in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft.

33.03 Vorbereitung von Strukturänderungen

Die Unternehmungsaufspaltung kann als Wachstumsschritt nach Plan Vorstufe für einen Zusammenschluss bilden; Bestandteile der Ursprungsunternehmung (die man nicht liquidieren will), die aber nicht auf die neue Unternehmung übergehen sollen, werden abgespalten und verselbständigt.

Eine ebenfalls denkbare Zielsetzung ist die Vorbereitung eines späteren stufenweisen oder teilweisen Verkaufes.

33.04 Optimale Unternehmungsgrösse

Schwerfälligkeit und ungenügende Flexibilität sowohl bezüglich Einsatz der Absatzinstrumente als auch bezüglich interner Verwaltungstätigkeit sowie die bekannten stufenweisen Fixkostensprünge führen hin zur Frage nach der optimalen Unternehmungsgrösse: "As the profit rates of large companies decline, it is time to question traditional advantages of corporate size" (Wittnebert, S. 158). Als der Konzentration entgegenlaufende Tendenz ruft die Feststellung sinkender Profitraten nach einem Gesundschrumpfen, zu einer Verkleinerung von Unternehmungen. Als Pendant zum Wachstumsziel weist Heinen auf die Möglichkeit hin, in das unternehmungspolitische Zielsystem ausdrücklich eine Schrumpfungszielsetzung aufzunehmen (1966, S. 122 f).

Eng verwandt damit ist das Ziel der Lösung von Führungsschwierigkeiten und die Vermeidung negativer Synergien (d. h. 2+2=3-Effekte) in sog. conglomerates: diese heterogenen, in der Wachstumseuphorie durch Uebernahme verschiedenster Unternehmungen meist kaum oder gar nicht verwandter Branchen entstandenen Konzerne stellen

zum Teil unlösbare Führungsprobleme. Negative Synergien zwischen den einzelnen Teilen durch gegenseitige Beeinträchtigung der einzelnen Teile und die Reduktion der gesamten Rendite rufen nach einer Entflechtung dieser Gebilde. Zur Illustration sei auf die Probleme der Aktivitätsplanung für die gesamte Unternehmung hingewiesen und dabei die entstehenden Fragen der Schwerpunktsbildung in Investitions- und Finanzplanung und die Koordinationsprobleme hervorgehoben. Die Straffungszielsetzung findet ihre besondere Aktualität darin, dass von hundert durchgeführten Zusammenschlüssen der letzten Jahre nur 41 als die Erwartungen erfüllend oder übertreffend, 34 aber als eher enttäuschend und 25 sogar als ausserordentlich enttäuschend bezeichnet wurden (Lusser, S. 11).

33.05 Verbesserung der Gewinn- und Renditesituation

Die Ursachen für die unbefriedigende Rentabilität einer Unternehmung sind mannigfaltig; sie reichen von Absatz-/Marktproblemen über Führungs-, Organisations- und Personalprobleme und über die Standortfrage hin bis zur Qualität, Dimension und Kapazität der Maschinen und Anlagen. Als mögliche Sanierungsmassnahme kann sich hier die Unternehmungsaufspaltung anbieten, wobei der Begriff der Sanierung nicht im engeren Sinne des finanzierungstechnischen Vorganges gebraucht werden soll, sondern es seien hier im weitesten Sinne des Wortes darunter alle Massnahmen verstanden, die der Wiedergesundung notleidender Betriebswirtschaften dienen (Rössle, S. 121).

Gerade bei Ueberkapazitäten kann es sinnvoll sein, einen Teil der Anlagen abzustossen, wobei zur Erhaltung der immateriellen Beziehungen und Werte anstelle einer Teilliquidation mit Verkauf der Teile einzeln eine Unternehmungsaufspaltung ins Auge gefasst werden kann.

Das Motiv der ungenügenden Rentabilität resp. das Ziel der Rentabilitätsverbesserung steht dabei naturgemäss in engem Zusammenhang mit der bereits angeführten Frage nach der optimalen Unternehmungsgrösse sowie mit den unten zu besprechenden organisatorischen Zielsetzungen.

33.06 Haftungs- und Risikobeschränkung

Ein weiteres Ziel der Unternehmungsaufspaltung ist die Verteilung unternehmerischer Risiken auf zwei Unternehmungen anstelle der bisher einzigen Unternehmung mit der entsprechenden Beschränkung des Risikos. Es geht dabei zur Hauptsache um die Verlustlimitierung und Schonung der eigenen Mittel bei besonders risikoreichen Tätig-

keiten vor allem im Bereiche der Forschung und Entwicklung. Weitere Anwendungsfälle sind Grossprojekte und Diversifikationen in Bereiche, wo der Erfolg besonders ungewiss ist. Dabei werden gleichzeitig - je nachdem, ob mit der Unternehmungsaufspaltung für die Nachfolgeunternehmungen eine Aenderung der Rechtsform verbunden ist - die unterschiedlichen Haftungsverhältnisse eine wichtige Rolle spielen. Schnell weist auf die weittragende Bedeutung dieses Gesichtspunktes vor allem im Hinblick auf die Erhaltung des Familienvermögens im Rahmen von Familiengesellschaften hin (S. 30).

Als Nebenziel ist hier ferner der Namensschutz für einen Teil der Tätigkeit anzuführen, indem der Name der entsprechenden Aktivität - eines Produktes, eines Verfahrens, eine sonstige Bezeichnung - in die Firma der neu gegründeten Unternehmung aufgenommen wird und der Name damit dem Firmenschutz untersteht.

33.07 Steuerliche Ziele

In der Bundesrepublik Deutschland stehen in der Literatur zur Unternehmungsaufspaltung die steuerlichen Gründe im Vordergrund. Es ist dies zurückzuführen auf ein ins Gewicht fallendes Steuergefälle zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften: "Viele Unternehmer sehen heute die Art und die Höhe der Besteuerung als entscheidendes Kriterium für die Wahl einer bestimmten Unternehmungsform an. Auch in der Literatur, die sich mit der Betriebsaufspaltung befasst, werden sehr oft die steuerlichen Motive in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt oder als alleiniger Anreiz für die Durchführung der Betriebsaufspaltung betrachtet ... Der steuerliche Anreiz für die Betriebsaufspaltung liegt in der unterschiedlichen Besteuerung der einzelnen Unternehmungsformen, wobei der wichtigste Unterschied in der Einkommensbesteuerung durch die Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften zu sehen ist" (Boschert, S. 17). Für schweizerische Verhältnisse mit einem doch relativ geringen Belastungsunterschied zwischen den Personen- und Kapitalgesellschaften tritt das Steuergefälle als Auslöser in den Hintergrund.

Immerhin können steuerliche Ziele auch in der Schweiz in dreifacher Hinsicht von Bedeutung sein:

- "durch eine Verteilung des steuerbaren Einkommens und Vermögens auf mehrere Steuersubjekte können Wirkungen einer starken Steuerprogression gemildert und dabei Steuereinsparungen erzielt werden" (Vuille, S. 34).
- durch Verlegung des Eitzes der Nachfolgeunternehmung in einen andern Kanton oder Staat ist es möglich, ein günstigeres Steuerdomizil zu wählen und damit die

unterschiedliche Belastung je nach Steuerhoheit auszunützen; es sei jedoch bereits hier auf die allenfalls eintretende steuerliche Realisierung und damit Besteuerung der stillen Reserven im Zusammenhang mit dem Aufspaltungsvorgang hingewiesen.

-in engem Zusammenhang mit den beiden erstgenannten Punkten steht die Möglichkeit der Gewinnverschiebung zwischen den beiden Gesellschaften innerhalb der Grenzen des Ermessensspielraumes der steuerlichen Zulässigkeit. In Analogie zu Konzernverhältnissen lassen sich sowohl die Progression vermindern als auch die Vorteile unterschiedlicher Steuerbelastung je nach Steuerdomizil ausnützen, wobei zusätzlich die Möglichkeit einer Verlustverrechnung mit Gewinnen zwischen den beiden Unternehmungen besteht.

Es ist immerhin bereits hier auch darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Belastung je nach Situation und je nach Ausgestaltung des Vorganges eine Unternehmungsaufspaltung verhindern kann. Dies kann eintreten bei prohibitiver Besteuerung im Falle der Realisierung und damit Besteuerung bedeutender stiller Reserven.

33.08 Organisatorische Ziele

-Zusammenfassung, Ausgliederung und rechtliche Verselbständigung von Funktionen in einer Unternehmung, Verselbständigung von Objekten oder Zusammenfassung von Aktivitäten: Damit lässt sich eine Spezialisierung erreichen mit Typenbeschränkung, Normierung, Sortimentsbereinigung, Rationalisierung, Herbeiführen oder Wiederherstellen der Harmonie der Teile und Vermeidung von Engpässen und Ueberkapazitäten. Zum Motiv wird hier die Zusammenfassung der Kräfte auf bestimmte wenige Bereiche und die Bildung von Schwergewichten.

-Schaffung nicht nur organisatorisch, sondern auch rechtlich selbständiger Aufgabenbereiche mit sauberer Abgrenzung und Trennung von Kompetenz- und Verantwortungsbereichen. Die Schaffung von profit centers lässt sich bei einer solchen Strukturierung leichter verwirklichen.

-Freisetzen von Mitteln, Kräften und Zeit der Führungsinstanzen in der Ursprungsunternehmung resp. Rumpfunternehmung für neue und wesentlichere Aufgaben.

-Verbesserung der Führungsstruktur durch Dezentralisation der Führung, Entlastung von Führungsgremien oder Uebertragung der Geschäftsführung für einen Teil auf weitere Träger. Denkbar ist ferner als Zielsetzung die Unabhängigkeit gegenüber Geldgebern und Arbeitnehmern sowie die bereits genannten Motive der Strukturbereinigung zur Verhinderung der grössenbedingten Schwerfälligkeit.

33.09 Aufnahme neuer Gesellschafter

Analog zum Nachfolgeproblem kann es wesentlich sein, Dritte durch Beteiligung in die Firma aufzunehmen und an die Unternehmung zu binden (zB die bereits erwähnten Kreise der Kapitalgeber), wobei die Mitbeteiligung dank Aufspaltung auf einen Teil der bisherigen Unternehmung beschränkt werden kann. Denkbar ist die gemeinsame Entwicklung eines von einem Dritten eingebrachten Produktes oder die Verwertung eines eingebrachten Patentes. In die gleiche Gruppe gehört die Mitbeteiligung von Arbeitnehmern, die aber auf die Nachfolgeunternehmung beschränkt werden soll.

33.10 Standortverbesserung

Die günstigsten Standorte einer Unternehmung für die Beschaffung von Rohstoffen, das Arbeitskräftereservoir, Raumbedarf, Verkauf und bezüglich der Transportdistanzen können geographisch wesentlich voneinander abweichen. Durch Aufspaltung lassen sich allenfalls die Vorteile der verschiedenen Standorte für die einzelnen Funktionen optimal ausnützen. Es kann sich beispielsweise "... eine Betriebsaufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft empfehlen, wobei beide Unternehmen ihren Sitz an dem ihren Aufgaben besonders günstigen Platz begründen" (Boschert, S. 14).

Obschon sich die Vorteile unterschiedlicher Standorte auch ohne rechtliche Aufspaltung erreichen lassen, kann die rechtliche Verselbständigung auf verschiedenen, bereits angeführten Gründen wünschenswert und Ziel für eine Unternehmungsaufspaltung sein.

33.11 Verhindern von Eingriffen aufgrund der staatlichen Wettbewerbspolitik

Zur Vermeidung wettbewerbspolitischer Klagen aufgrund der Wettbewerbsgesetzgebung (in den USA vor allem aufgrund der Antitrust-Gesetzgebung) kann es angebracht sein, marktbeherrschende und marktmächtige Unternehmungen freiwillig aufzuspalten. Es lassen sich damit Geld und Zeit der Führungskräfte verschlingende Prozesse vermeiden.

Dies braucht sich indessen nicht notwendigerweise lediglich auf die Wettbewerbsgesetzgebung abzustützen, sondern die Aufspaltung kann auch motiviert sein durch Kritik in der Oeffentlichkeit, in der Presse und in der allgemeinen öffentlichen Meinung und die damit verbundene Gefahr eines negativen Images der Unternehmung. In diesem Fall kann die Unternehmungsaufspaltung auch als Public-Relations-Aktion gesehen werden.

4 DARSTELLUNG DER HANDLUNGSALTERNATIVEN UND WAHL DER MODELLFAELLE

Grobgliederung des Abschnittes 4:

41 Grundsätzliches zur Ermittlung von Alternativen
42 Die Unternehmungsteilung als Gruppe von Alternativen
43 Wahl der Modellfälle

41 Grundsätzliches zur Ermittlung von Alternativen

Bei gegebener Zielsetzung stellt die Variante oder Alternative e i n e n Weg oder e i n e Möglichkeit dar, um ein Ziel zu erreichen: die Alternative kann definiert werden als ein Mittel, um die Faktoren der Umwelt des Aktors im Hinblick auf die Erreichung seiner Ziele zu verändern (Kühn, S. 20). *)

Der Mensch - der Aktor im Entscheidungsprozess ist immer ein Mensch - neigt dazu, stets nur e i n e Möglichkeit und diese als die richtige zu sehen: "Alternativlösungen sind das einzige Mittel, um die Voraussetzungen, von denen wir ausgehen, ins Bewusstsein zu heben, uns dazu zu zwingen, sie zu prüfen und ihre Richtigkeit zu erproben. Auch Alternativlösungen vermögen die Weisheit und Richtigkeit einer Entscheidung nicht zu garantieren. Aber zumindest vermögen sie das zu verhindern, was wir als Fehlentscheidung erkennt hätten, wäre das Problem nur richtig durchdacht worden" (Drucker, S. 430).

Obschon die wesentliche Bedeutung der Alternativenbildung an sich unbestritten ist, befasst sich die Literatur zur Entscheidungstheorie fast gar nicht mit dieser Stufe des Entscheidungsprozessen; in letzter Zeit sind es fast ausschliesslich Beiträge aus dem Bereiche des Absatzes, die sich mit dem schöpferischen Akt (Kreativität) der Alternativensuche befassen. Es kann hier nicht näher auf diese Probleme eingetreten werden, es sei indessen darauf hingewiesen, dass der Prozess der Alter-

*) "Es muss als unverrückbare Regel gelten, dass für jedes Problem stets mehrere Alternativlösungen erarbeitet werden. Andernfalls besteht die Gefahr, dass man in die Falle des falschen Entweder-Oder gerät" (Drucker, S. 429).

nativenwahl und die grundsätzlich möglichen Alternativen neben der Zielsetzung insbesondere durch die Situationsmerkmale der entsprechenden Entscheidung, d. h. vor allem durch den Informationsstand des Aktors sowie die weiteren internen und externen Determinanten bedingt sind.

In der vorliegenden Untersuchung sind zur Erreichung der konkreten Ziele gemäss Abschnitt 3 eine grosse Zahl von Alternativen und Varianten denkbar, die durch folgende Dimensionen bestimmt sind: Auszugehen ist von den Grundtypen gemäss Abschnitt 2, d. h. Entscheidungen, welche die Gesamtunternehmung betreffen. Typenvielfalt ergibt sich aufbauend darauf bereits aus den rechtlichen Voraussetzungen. Sowohl die zur Verfügung stehenden Rechtsformen als auch die Möglichkeiten der vertraglichen Ausgestaltungen und deren Kombination ergeben eine grosse Zahl von Varianten. Innerhalb der rechtlichen Lösung wiederum ergeben sich viele Möglichkeiten aus der Variation der w i r t s c h a f t l i c h e n Dimension: organisatorische und personelle Lösungen, Lösung bezüglich Immobilien und Anlagen, Lösung bezüglich der einzelnen Funktionen in der Unternehmung wie Absatz, Einkauf, Administration usw. sowie durch Unternehmungsgrösse, Dauer, Branche, Standort, Produktionsfunktion, Finanzen und letztlich Zeitpunkt der Durchführung der einzelnen Alternative.

Bereits diese kurze Aufzählung der Dimensionen zeigt, wie komplex und kaum überblickbar sich die Entscheidungssituation für den Aktor bietet. Es ist irreal, anzunehmen, dass alle Alternativen aufgestellt werden könnten. Es muss deshalb nach Lösungen gesucht werden, um den Suchprozess abzukürzen und durch systematisches Vorgehen die Zahl der zu untersuchenden Varianten zu reduzieren.

Auf eine in der Literatur vorgeschlagene Möglichkeit der Systematisierung der Alternativensuche sowie der Beschränkung der Alternativen weist Kühn hin: "Simon und eine Reihe weiterer Forscher, die sich seiner Argumentation anschliessen, erkennen den Prozess der Alternativenermittlung als Suchprozess an, der Anstrengungen der Forschung und insbesondere Zeit braucht. Aus diesen Grundüberlegungen heraus wehren sie sich gegen die Forderung idealtypischer Entscheidmodelle, dass eine 'erschöpfende Liste aller Alternativen' (a set of mutual exclusive and exhaustive alternatives) aufgestellt werden müsse. Simon berücksichtigt die beschränkten Fähigkeiten des Menschen bei der Suche nach neuen Ideen und kommt zum Ergebnis, dass man sich bei der Aufstellung von Entscheidmodellen mit der Suche nach einer zufriedenstellenden Alternative zu begnügen habe. Er sieht zu diesem Zwecke vor, dass jede gefundene Alternative sofort auf ihre Wirkungen hinsichtlich der Zielerreichung zu überprüfen sei und der Entscheidungsprozess bei der Feststellung, dass eine Alternative gewissen Mindestanforderungen genüge, abgebrochen werden dürfe" (S. 19).

Aehnliches schlägt Biasio vor: "Im Verlaufe der Entwicklung von Alternativen können bereits wesentliche Vorentscheidungen getroffen werden. Alle jene Lösungsmöglichkeiten, die gewissen Kriterien nicht entsprechen, scheiden von vornherein aus. Als Kriterien für eine 'gute' Lösung wären etwa zu nennen:

- Sie muss prinzipiell und mit vernünftigem Aufwand realisierbar sein.
- Die Folgen müssen sich möglichst weitgehend bestimmen lassen.
- Im Verhältnis zwischen unerwünschten und erwünschten Folgen muss sich deutlich ein Uebergewicht für die letzteren ergeben.
- Sie muss sich innert nützlicher Frist realisieren lassen.
- Sie soll möglichst allen ermittelten Daten Rechnung tragen.
- Es soll ihr weiterführender Charakter zukommen" (S. 73).

Ein Kriterium für die Elimination unrealistischer Varianten ist im vorliegenden Fall in den handelsrechtlichen Rahmenbedingungen zu sehen: rechtlich nicht zulässige Handlungsalternativen scheiden von vornherein aus.

Die Beschränkung der total zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auf ein operables Mass lässt sich als Stufenentscheid durchführen, indem Alternativen zu Gruppen, Typen oder Klassen zusammengefasst werden, wobei sich die Auswahl der Alternativen in der ersten Phase lediglich auf die Gruppe oder Klasse beschränkt und erst nachher, innerhalb der gewählten Klasse oder Gruppe, neue Alternativen durch Variation weiterer Dimensionen gesucht werden. Massgebend für die Bezeichnung Stufenentscheid ist der mit fortschreitendem Verfahren zunehmende Detaillierungsgrad der Alternativen. Es bleibt zu beachten, dass auf diese Weise möglicherweise nur ein Suboptimum erreicht werden kann, indem im Grobentscheid zugunsten einer bestimmten Gruppe allenfalls eine bezüglich Zielerreichung bessere Variante von der Untersuchung ausgeschlossen wird.

42 Die Unternehmungsteilung als Gruppe von Alternativen

Als Prämisse für die weiteren Untersuchungen sei vorgegeben, dass der Vorentscheid der ersten Stufe, das heisst innerhalb des übergeordneten Entscheides der Umstrukturierung der Gesamtunternehmung, aufgrund einer groben Abschätzung der Konsequenzen bereits zugunsten der Unternehmungsteilung gefallen sei (vgl. dazu oben Punkt 221 und 223.1). Innerhalb der Alternativengruppe Unternehmungsteilung sei der Konkretisierungs- und Detaillierungsgrad im folgenden durch stufenweise Variation der folgenden vier Abgrenzungskriterien systematisch gesteigert:

1. Weiterexistenz der Ursprungsunternehmung: Uebertragung beider Teile (vollständige Uebertragung auf neue Träger, Untergang der Ursprungsunternehmung) oder nur eines Teiles (Weiterbestehen der Ursprungsunternehmung als Rumpfunternehmung)
2. Uebertragung der oder des abgespaltenen Teiles entweder auf bestehende Unternehmungen, auf neue zu gründende Unternehmungen oder Verzicht auf eine Uebertragung, d. h. Liquidation von Teilunternehmungen.
3. Frage, ob zwischen den Teilunternehmungen Bindungen irgendwelcher Art bestehen oder nicht.
4. Falls Bindungen bestehen: welche A r t von Bindungen besteht zwischen den Teilunternehmungen.

Als weitere Dimensionen lassen sich die bereits angeführten Kriterien der Rechtsform und die betriebswirtschaftlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten erwähnen; die Darstellung muss sich indessen auf einzelne Sonderprobleme dieser Dimensionen - insbesondere bei der Wahl der Modellfälle - beschränken.

Die bei fortschreitender Konkretisierung entsprechend den vorgegebenen Kriterien entstehenden Varianten sind in der Tabelle auf der folgenden Seite im einzelnen dargestellt. Auf Gründen der Uebersichtlichkeit wurde dabei mit Ausnahme der ausgewählten Variante nach Kriterium 2 auf eine weitere Detaillierung der übrigen Varianten nach Kriterium 3 und 4 verzichtet.

43 Wahl der Modellfälle

Unter einem Modellfall ist eine Handlungsalternative zu verstehen, die bezüglich bestimmter Kriterien ein für eine bestimmte Problemstellung repräsentatives "Abbild der Wirklichkeit bzw. der betreffenden Problemsituation" (Ulrich, S. 146) darstellt. Der Modellfall soll alle für die entsprechende Problemsituation relevanten Dimensionen aufweisen und muss Aussagen für die gesamte zu untersuchende Gruppe erlauben.

Die hier aufgewählten Modellfälle wurden nach folgenden Kriterien festgelegt:

- Aufzeigen der grundsätzlichen und speziellen Probleme im Zusammenhang mit dem zentralen steuerlichen Problem der Realisierung stiller Reserven
- Ausschluss von Varianten, die in der Literatur bereits ausführlich diskutiert worden sind, beispielsweise im Zusammenhang mit den Problemkreisen der Fusion oder der Liquidation.

GLIEDERUNGS-
KRITERIEN

KRITERIUM 1
Weiterexistenz der Ursprungsunternehmung
Uebertragung beider Teile (Untergang Ursprungs-U) oder
Uebertragung nur eines Teiles (Urspr. U. wird zur Rumpf-U)

KRITERIUM 2
Uebertragung des abgespaltenen Teiles/der abgespaltenen Teile auf
-bestehende U.
-neue U.
-keine Uebertragung (Liquidation)

KRITERIUM 3
Bestehen von Bindungen zwischen den Nachfolge-U. resp. Rumpf-U. und Nachfolge-U.

KRITERIUM 4
Art der Bindung zwischen den Nachfolge-U. resp. Rumpf-U. und Nachfolge-U.

UNTERNEHMUNGSTEILUNG

Aufgliederung
Untergang der Ursprungs. U.
Uebertragung beider Teil. U.

- Uebertragung beider Teile auf bestehende Unternehmungen
  Zwei Teilzusammenschlüsse
- Uebertragung eines Teiles auf neue U., ein Teil auf bestehende U.
  Teilzusammenschluss + Teilumwandlung/Teilgründung
- Uebertragung beider Teile auf neu zu gründende U.
  Zwei Teilumwandlungen, resp. Teilumgründungen
- Liquidation des einen Teiles: Teilliquidation
  Uebertragung des zweiten Teiles auf neue U.: Teilumwandlung/Umgründung
- Liquidation des einen Teiles: Teilliquidation
  Uebertragung des zweiten Teiles auf bestehende U.: Teilzusammenschluss

Aufspaltung
Weiterexistenz der Ursprungs-U. als Rumpf-U./ Uebertragg. nur eines Teiles der Ursprungs-U.

- Uebertragung der Teilunternehmung auf eine bestehende U.
  Teilzusammenschluss (Zusammenschlussähnlicher Vorgang)
- Uebertragung der Teilunternehmung auf eine neu zu gründende U.
  Aufspaltung im engeren Sinne
- Keine Uebertragung der Teilunternehmung: Liquidation der Teil-U.
  Teilliquidation

- Schaffung einer Bindung zwischen Rumpf-U. und Nachfolge-Unternehmung
  - Bindung durch Vertrag: Gründung einer Doppelgesellschaft
    MODELLFALL 1
  - Gründung einer Tochtergesellschaft als Nachfolge-U.
    MODELLFALL 2
- Keine Bindung zwischen Rumpf-U. und Nachfolge-Unternehmung
  MODELLFALL 3

Für die weitere Untersuchung wurde das Segment der Unternehmungsaufspaltung ausgewählt. Damit bleiben - aus Gründen der Beschränkung und der Konzentration - interessante Varianten wie jene der Entflechung einer Holding als Untervariante der Aufgliederung unberücksichtigt, doch lassen sich Ueberlegungen zu den steuerlichen Konsequenzen teilweise unschwer auch auf diese ausgeschlossenen Varianten übertragen.

Aus dem Segment oder der Gruppe von Varianten der Unternehmungsaufspaltung wurden folgende drei Modellfälle ausgewählt:

Modellfall 1

Aufspaltung einer Kollektivgesellschaft und Einbringung der Teilunternehmung in eine neu zu gründende Aktiengesellschaft. Aktionäre der neuen Gesellschaft sind die Kollektivgesellschafter der Ursprungsgesellschaft. Bildung einer sog. Doppelgesellschaft zur Erhaltung der unveränderten wirtschaftlichen Einheit durch vertragliche Bindung der Rumpfunternehmung und der Nachfolgeunternehmung.

Modellfall 2

Aufspaltung einer Aktiengesellschaft und Einbringung der Teilunternehmung in eine neu zu gründende Tochter-Aktiengesellschaft. Alleinaktionär der Tochtergesellschaft ist die Ursprungsunternehmung, resp. die Rumpfunternehmung.

Modellfall 3

Aufspaltung einer Aktiengesellschaft und Einbringung der Teilunternehmung in eine neu zu gründende Aktiengesellschaft. Die Rumpfunternehmung und die Nachfolgeunternehmung werden rechtlich und wirtschaftlich vollständig voneinander getrennt.

Es ist abschliessend zu beachten, dass die drei Modellfälle nicht Alternativen ein und desselben Aktors darstellen, sondern dass es sich um drei isoliert dastehende Varianten in drei verschiedenen Entscheidungsprozessen handelt. Damit wird sowohl für die Untersuchung der handelsrechtlichen Rahmenbedingungen als auch der steuerlichen Konsequenzen ein Bruch im als Rahmen gewählten Entscheidungsprozess in Kauf genommen. Dies erweist sich jedoch als notwendig, da gerade die Variation von Dimensionen in der Person des Aktors selbst wesentliche Auswirkungen auf die genannten zwei Problemkreise hat. Gedanklich entsprechen die Modellfälle je einer Handlungsalternative von drei verschiedenen Aktoren.

5 KONSEQUENZEN ALTERNATIVER MOEGLICHKEITEN DER UNTERNEHMUNGSAUFSPALTUNG

Grobgliederung des Abschnittes 5:

51 Die Konsequenzenbestimmung als Schritt im Entscheidungsprozess
52 Katalog von Konsequenzen bei Aufspaltung einer Unternehmung
53 Detailliert untersuchte Konsequenzen

51 Die Konsequenzenbestimmung als Schritt im Entscheidungsprozess

Die von der Durchführung einer Alternative erwarteten und für die Erreichung des Zieles relevanten Auswirkungen werden als Konsequenzen der Alternative bezeichnet (Müller, 1970, S. 11). Pohmer spricht von der Festlegung der ökonomischen oder wenigstens ökonomisch bedeutsamen Faktoren, die anschliessend in der Stufe der Entscheidfällung gegeneinander abzuwägen sind; er verwendet für die Konsequenzen den Ausdruck Orientierungspunkte für die Gestaltung (1964, S. 680). Nach Gäfgen wird die Alternative u. a. durch ihre K o n s e q u e n z e n charakterisiert (S. 105). Erst die Ermittlung der Konsequenzen erlaubt die umfassende Zuteilung einer Alternative: insbesondere aus praktischer Sicht hat die Konsequenzenermittlung damit eine ganz wesentliche Bedeutung, obschon Gäfgen die Ermittlung der Konsequenzen als eine Aufgabe bezeichnet, die nur Faktenurteile verlange und durch das Informationssystem und den Informationsstand des Aktors bedingt sei (S. 105).

"Die Beschreibung der Alternative durch ihre Konsequenzen bedeutet nichts anderes als die Aufstellung eines Modelles, das angibt, welche Folgen die Wahl einer Alternative im Rahmen der von der Umgebung gesetzten Bedingungen nach sich zieht... Der Zusammenhang zwischen einer Alternative und ihren Konsequenzen wird also angegeben durch bekannte objektive natur- und sozialwissenschaftliche Gesetzmässigkeiten, die erlauben, die Konsequenzen jeder Alternative vorherzusagen" (Gäfgen, S. 106). Damit werden das Problem der Prognostizierbarkeit der Konsequenzen und die Frage der Prognostizierbarkeit der Konsequenzen resp. die Frage der Wahrscheinlichkeit des Eintreffens der prognostizierten Konsequenzen je nach Art der Abhängigkeit im Modell angedeutet: Probleme, die in der Entscheidungstheorie breiten Raum einnehmen, deren ausführliche Darstellung hier jedoch weggelassen werden muss.

52 Katalog von Konsequenzen bei Aufteilung einer Unternehmung

Die zahlreichen und kaum überblickbaren konkreten Konsequenzen der Unternehmungsaufspaltung müssen systematisiert und zu Gruppen zusammengefasst werden. Denkbar sind eine ganze Reihe von Kriterien für die Bildung von Konsequenzengruppen; als Beispiele seien hier folgende Möglichkeiten aufgeführt:

1. Grobgliederung in Konsequenzen, die sich auf den Aufwand und in Konsequenzen, die sich auf den Ertrag auswirken; eng verwandt damit sind die beiden Möglichkeiten der Gliederung in positive und negative Konsequenzen oder in Vorteile oder in Nachteile. Die letztgenannte Gliederung hat ihre besondere Bedeutung für den Vergleich mit dem bestehenden Zustand.

2. Aufteilung in einmalige und in laufende Konsequenzen.

3. Gliederung der Konsequenzen in messbare Konsequenzen (zB in Franken ausdrückbare) und in nicht messbare Konsequenzen (auch etwa als qualitative Konsequenzen bezeichnet).

4. Gliederung in beeinflussbare und in nicht beeinflussbare Konsequenzen.

5. Gliederung in unternehmungsinterne und unternehmungsexterne Konsequenzen.

6. Detaillierte, teilweise kasuistische Gliederung nach Unternehmungsfunktionen und Unternehmungsbereichen.

Es empfiehlt sich, diesen letztgenannten Weg als Ausgangspunkt in jedem Falle zu gehen und als erstes Gliederungs- und Aufbaukriterium der Dimensionen eine Liste aller durch den Entscheid ändernden Grössen in allen Bereichen der Unternehmung aufzustellen. Je nach Problemlage ist die Gliederung nach Funktionen und Bereichen der Unternehmung mehr oder weniger zu detaillieren.

Im folgenden sei im Sinne einer Checklist - die im Einzelfall noch wesentlich verfeinert und ergänzt werden muss -eine Uebersicht über den ganzen Kreis möglicher Konsequenzen einer Unternehmungsaufspaltung zusammengestellt, gegliedert nach Funktionen und Bereichen der Unternehmung:

Checklist zur Konsequenzerermittlung

I. KONSEQUENZEN IM FUEHRUNGSBEREICH

1. Führungsstruktur

- Eigentumsverschiebung
- Aenderung der personellen Konstellation (Zahl, Beteiligungsverhältnisse, Machtverhältnisse)
- Vertretungsbefugnis
- Nachfolgeregelung
- Einfluss auf Unabhängigkeit/Selbständigkeit in der Willensbildung

- Veränderung von Haftung und Risiko
- generell Konsequenzen im Führungsbereich aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung der Alternativen (Firma, Organe, Haftung, Vertretung, Organisation etc).

2. Unternehmungspolitik

- Auswirkungen auf die Ziele der Unternehmung
- Auswirkungen auf Unternehmungszweck und Gegenstand
- Notwendigkeit der Anpassung der übrigen unternehmungspolitischen Grundsätze (zB Beschränkung, Schwerpunktsbildung).

3. Planung

- Folgen bezüglich Planungsstelle (inkl. Planungsgestaltung, Planungsdurchführung)
- Auswirkungen auf die Planungsbereiche, auf Fristigkeit, Umfang, Flexibilität
- Konsequenzen für die Budgetierung

4. Organisation

- Auswirkungen auf die Aufgabenteilung
- Folgen für die Abteilungsbildung als Zusammenfassung von Aufgaben und für die Entscheidungshierarchie
- Konsequenzen für die Zuordnung der Aufgaben auf die Träger
- Regelung der Kompetenzen und der Verantwortung
- Auswirkungen auf die Arbeitsabläufe
- Konsequenzen für die Zentralisierung oder Dezentralisierung von Funktionen und Aufgaben
- Auswirkungen auf die Koordination
- Auswirkungen auf die Flexibilität

5. Kontrolle

- Auswirkungen auf die Kontrollnotwendigkeit und Kontrollmöglichkeit
- Konsequenzen für das Kontrollsystem, die Kontrollhilfsmittel

II. KONSEQUENZEN IM POTENZBEREICH *)

1. Anlagen

- Boden, Gebäude, Standort
- Maschinen und Einrichtungen (Kapazitäten, Engpässe, notwendige Zusatzinvestitionen)

*) Begriff vgl. Müller, 1967, S. 9 ff

- Rechte, Patente, Lizenzen, know-how
- Finanzielles Anlagevermögen (Beteiligungen, Wertpapiere etc.)

2. Arbeitskräfte

- Auswirkungen auf den Bestand, auf den Bedarf und die Beschaffung
- Auswirkungen auf das Lohnniveau
- Konsequenzen für das Betriebsklima

3. Materialbereich

- Auswirkungen auf Bedarf, Beschaffung und Bestand
- Veränderung der Lösgrössen und Bestellungen
- Veränderung der Beziehungen zu Lieferanten

4. Kapital

- Bedarf, Bestand und Beschaffung von Kapital
- Auswirkungen auf die Finanzierungsmöglichkeiten (Eigen-/Fremdfinanzierung); Kreditwürdigkeit
- Konsequenzen für die Kapitalstruktur (eigen/fremd - kurzfristig/langfristig)
- Auswirkungen auf die Liquidität
- Auswirkungen auf die Rentabilität

5. Information

- Ausbau des Informationssystems; Auswirkungen auf Stand, Bedarf und Ermittlung von Informationen
- Informationsbeschaffung nach Bereichen

III. KONSEQUENZEN IM AKTIVITAETSBEREICH

1. Absatzbereich

- Auswirkungen auf die eigenen Absatzinstrumente, d. h.
  . Preis
  . Sortiment
  . Produktgestaltung
  . Werbung
  . Sales Promotion
  . Kundenfinanzierung
  . Absatzmethode (Absatzweg, Absatzorganisation, Absatzform, Vertriebsystem)

- Auswirkungen auf die Konkurrenzsituation und die Konkurrenzreaktionen
- Marktanteil
- Kundenstruktur (Branche, durchschnittliche Auftragsgrösse, Region, Häufigkeit)
- Goodwill, Image, PR
- Marktforschung

2. Produktion

- Auswirkungen auf die Produktionsverfahren
- Folgen bezüglich Arbeitsablauf resp. Fertigungsablauf
- Normierung/Standardisierung
- Seriengrösse
- Arbeitsvorbereitung
- Terminplanung/Terminüberwachung

3. Einkauf/Lagerhaltung

- Auswirkungen auf Bedarf, Beschaffung und Bestand
- Veränderung der Lösgrössen und Bestellmengen
- Veränderungen der Beziehungen zu Lieferanten

4. Rechnungswesen

- Auswirkungen auf das Rechnungswesen organisatorisch
  . Finanzbuchhaltung
  . Betriebsbuchhaltung
  . Vor- und Nachkalkulation
- Auswirkungen auf die Rechnungsgrössen selbst (materiell):
  Kosten- und ertragsmässiger Niederschlag aller übrigen quantifizierbaren Konsequenzen; einmalige und laufende Konsequenzen des Vorganges, wobei hier von besonderem Interesse:
  . Steuern (einmalige und laufende)
  . sonstige, mit dem Vorgang zusammenhängende Kosten (Handänderungsabgaben, Gründungskosten, Handelsregister-Gebühren, Notariatsgebühren)
  . Gewinnsituation

5. Forschung und Entwicklung

- Auswirkungen auf die Bereiche der Forschung (Gegenstand)
- Konsequenzen bezüglich Umfang und personelle/organisatorische Lösungen

53 Detailliert untersuchte Konsequenzen

Für jeden einzelnen in der Checklist aufgeführten Punkt ist eine ausführliche Detailanalyse der möglichen Konsequenzen der Unternehmungsaufspaltung denkbar. Eine Beschränkung ist unumgänglich; der Themenstellung entsprechend und aufgrund der festgelegten Grundprobleme der Untersuchung konzentriert sich die Konsequenzenanalyse auf die anfallenden einmaligen und laufenden Steuern, wobei als Grundlage und Voraussetzung die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen zu erarbeiten sind.

531 Die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen

Sie nehmen im Entscheidungsprozess eine Sonderstellung ein: sie lassen sich nicht eindeutig und allein der Stufe der Konsequenzen zuordnen, sondern sie treten bei der Aufstellung von Alternativen bereits im Sinne von Einschränkungen in Erscheinung. Das Schwergewicht liegt indessen vor allem dank der engen Verbindung zum steuerwirtschaftlichen Problem im Bereiche der Konsequenzen.

Es sind hier vor allem zwei Themenkreise zu behandeln: die Analyse der Rechtsnatur der Unternehmungsaufspaltung und die Beurteilung der Rechtsgültigkeit einerseits und die sowohl bei den Elementen wie den Prozessen je nach Modellfall relevanten handelsrechtlichen Gestaltungsformen, Normen und Abwicklung andrerseits.

532 Die steuerlichen Konsequenzen

Wegen ihrer wachsenden Bedeutung als Kostenfaktor sind die Steuern in den unternehmerischen Entscheidungen zu einem wesentlichen Element geworden; nicht selten ist in der Praxis der Fall anzutreffen, dass Entscheidungen unbesehen um die übrigen Konsequenzen lediglich aus steuerlichen Gründen gefällt werden. Als Konsequenzen haben sie aufgrund ihres öffentlich-rechtlichen Ursprunges eine besondere Stellung sowohl bezüglich Beeinflussbarkeit als auch bezüglich Sicherheit der Prognose.

Neben der Lokalisierung der anfallenden Steuern im Gesamtgebäude der Steuertheorien und der Erarbeitung von Beurteilungsmassstäben zur Analyse der Steuern als Konsequenzen werden die anfallenden Steuern als gemeinsame Konsequenzen für alle drei Modellfälle einerseits und Besonderheiten pro Modellfall andrerseits untersucht; unterschieden wird überdies in einmalige Belastung des Vorganges und die laufende Besteuerung. Zentraler Punkt ist der Aufbau eines Modelles für die Realisierung stiller Reserven im allgemeinen und die Beurteilung des Modelles anhand des Einzelfalles der Unternehmungsaufspaltung im besonderen.

6 DIE HANDELSRECHTLICHEN RAHMENBEDINGUNGEN

Gliederung

61 Allgemeines
62 Die Rechtsnatur der Aufspaltung
63 Die Elemente und Prozesse
64 Zusammenfassung

61 Allgemeines

Aus dem Erkenntnisziel - formuliert in Unterabschnitt 23 - leitet sich die deskriptive Darstellung der durch das Handelsrecht vorgegebenen exogenen Konsequenzen im Entscheidungsprozess ab: das Schwergewicht ist auf einen Gesamtüberblick über die für die Aufspaltung relevanten Rechtsnormen und die Iudikatur zu legen. Eine vertiefte Behandlung von Einzelfragen, insbesondere eine ausführliche Prüfung handelsrechtlich umstrittener Probleme, würde den Rahmen dieser Untersuchung sprengen und über die Zielsetzung des handelsrechtlichen Teiles, Basis für die Beurteilung steuerwirtschaftlicher Fragen zu bilden, weit hinausgehen.

Einleitend sei kurz der Begriff "handelsrechtlich" gestreift. Die grundsätzlich privatrechtliche Natur des Handelsrechts, der privatrechtliche Kern, ist an sich nicht bestritten, indessen zeigt es sich, dass das Handelsrecht auch öffentlich-rechtliche Komponenten enthält. Das Handelsrecht lässt sich umschreiben als Kombination aus Privatrecht und Wirtschaftsrecht im weiteren Sinne, d. h. "Gesamtheit der privat- und öffentlichrechtlichen Normen, welche die Organisation und den Ablauf der wirtschaftlichen Tätigkeit regeln" (Meier-Hayoz, 1968, S. 1). An öffentlichem Recht ist darin insbesondere Verfahrensrecht, Strafrecht und Verwaltungsrecht enthalten.

Nur angedeutet sei die Beziehung zwischen Handels- und Steuerrecht: Das Steuerrecht als öffentliches Recht verwendet privatrechtliche Denkformen, um wirtschaftliche Gegebenheiten zu erfassen. Hier stellt sich die Frage, ob es richtig sei, wirtschaftliche Tatbestände anhand von privatrechtlichen Normen - die aus dem Fiskalrecht abweichenden Zielsetzungen heraus gestaltet worden sind - zu beurteilen (Schutzorganisation, 1964, S. 58 ff). Es wird dem steuerwirtschaftlichen Teil der Untersuchung vorbehalten sein, auf einzelne Fragen hiezu einzutreten.

Es gilt im Auge zu behalten, dass Ausgangspunkt der Ueberlegungen die Entscheidungssituation des Unternehmers sein muss. Allein aus dieser Sicht heraus ist die Ueberschreibung des handelsrechtlichen Teils als "Rahmenbedingungen" zu verstehen: Wie oben bereits erwähnt, wirken sich die handelsrechtlichen Normen unmittelbar begrenzend auf den Katalog möglicher Handlungsalternativen aus und engen den Kreis denkbarer Gestaltungsformen wesentlich ein. Daraus liesse sich ableiten, dass diese Einschränkungen als Ausfluss der für das Wirtschaftsleben fundamentalen Normen des Handelsrechts einen wesentlichen Eingriff in die Handels- und Gewerbefreiheit darstellen. Wie ist dieser Vorwurf - aus entscheidungstheoretischer Betrachtungsweise heraus formuliert - zu beurteilen?

Die in der Bundesverfassung verankerte Handels- und Gewerbefreiheit manifestiert sich in der grundsätzlichen rechtsgeschäftlichen Freiheit oder Privatautonomie: darunter ist zu verstehen, die "von der staatlichen Rechtsordnung den physischen wie den juristischen Personen verliehene Fähigkeit, ihre Beziehungen zu den im Gesamtbau der Rechtsordnung ihnen gleichgestellten Rechtssubjekten selbständig zu gestalten" (Irminger, S. 53). Teil davon bildet die Assoziationsfreiheit, d. h. im weitesten Sinne "die Befugnis der Rechtssubjekte, innerhalb der von der Rechtsordnung gezogenen Schranken durch Rechtsgeschäfte Gesellschaften zu gründen (sich zu assoziieren)" (Meier-Hayoz, 1968, S. 106). Komponenten dieser Assoziationsfreiheit wiederum sind die Abschlussfreiheit, die Partnerwahlfreiheit, die Formfreiheit und die Inhaltsfreiheit. Diese Konkretisierung zeigt klar, dass die Privatautonomie keine allgemeine, umfassende und absolute sein kann; sie ist beschränkt, indem das Handeln nur dann rechtsgemäss ist, "wenn es weder gegen zwingende gesetzliche Normen verstösst, also nicht widerrechtlich ist, noch einen unmöglichen Inhalt ausweist oder die guten Sitten verletzt" (Irminger, S. 53). Anders ausgedrückt, findet der Grundsatz der Vertragsfreiheit, der es den Parteien gestattet, unter den von Gesetz zur Verfügung gestellten Unternehmungsformen frei wählen zu können, erst dort seine Grenze, wo im Einzelfalle bei der Ausgestaltung der gesellschaftlichen Verhältnisse zwingende gesetzliche Vorschriften verletzt werden oder die Gestaltung sich als ein Missbrauch privatrechtlicher Rechtsformen darstellt (Schnell, S. 53). Absolute Gestaltungsfreiheit führt zu anarchischen Zuständen - sie steht im Gegensatz zum Wesen jeder Rechtsordnung. Die Frage des Masses für die Einschränkung der Privatautonomie durch das Handelsrecht stellt einen politischen Entscheid dar, insbesondere einen wirtschaftspolitischen Entscheid, der die Frage der Wirtschaftsordnung tangiert. Damit aber wird das Problem auf dahinter liegende weltanschauliche Fragen zurückgeführt, die einer wertfreien Untersuchung - mit den oben bereits genannten Ausnahmen - nicht zugänglich sind.

Der gesetzliche Rahmen, so wie er in der Form des Handelsrechts vorliegt, sei hier deshalb als gegeben vorausgesetzt und das Problem sei reduziert auf die Frage nach der Rechtsnatur und nach der Rechtmässigkeit des Vorganges: es ist zu untersuchen, inwieweit die Unternehmungsaufspaltung unter gesetzlich geregelte Tatbestände subsumiert werden kann, und es ist zu klären, inwieweit die Grenzen der Rechtmässigkeit überschritten sein könnten, d. h. ob durch die Unternehmungsaufspaltung gesetzliche Normen zwingender Natur verletzt sein könnten.

62 Die Rechtsnatur der Aufspaltung

621 Teilprozess 1: Die Bildung der Teilunternehmung vom Betrachtungsstandort der Ursprungsunternehmung aus

622 Teilprozess 2: Die Uebertragung der Teilunternehmung, betrachtet vom Standort der Rumpf- oder Teilunternehmung aus

623 Die Apportgründung

624 Die Rechtsgültigkeit der Aufspaltung

Die Aufspaltung von Unternehmungen erweist sich als ein rechtlich komplexer (und schlecht überblickbarer) mehrstufiger Vorgang, der nicht als einheitlicher Gesamtakt erfasst werden kann. Einheitlichkeit besteht bloss in zeitlicher Hinsicht, indem zeitlich sich folgende Schritte simultan rechtswirksam werden durch die Suspensivbedingung auf vorgelagerten Stufen, erst mit dem Eintritt nachgelagerter Vorgänge Gültigkeit zu erlangen. Im Grundlagenkapitel wurde die aus methodischen Gründen gewählte Zerlegung des Aufspaltungsprozesses in zwei Teilprozesse bereits eingehend dargestellt; Teilprozess 1 umfasst die Bildung, Teilprozess 2 die Uebertragung resp. als Gegenstück die Uebernahme/Neugründung. Die Prozesse lassen sich dabei je von zwei verschiedenen Elementen aus - Anfangs- und Endzustand - untersuchen. Standort für Teilprozess 1 sei die Ursprungsunternehmung, für Teilprozess 2 je als Unterfälle die Teil- oder Rumpfunternehmung einerseits, die Nachfolgeunternehmung andrerseits.

Da die detaillierte Darstellung der rechtlichen Vorgänge getrennt für jeden Modellfall erst im Anschluss an die allgemeinen Betrachtungen folgt, dürfte es für die grundsätzlichen Ueberlegungen von Vorteil sein, die wesentlichen Stufen der Abläufe wenigstens im Ueberblick bereits vorweg zu kennen.

Teilprozess 1: Bildung der Teilunternehmung (Standort: Ursprungsunternehmung)

1. Aufspaltungsentscheid
2. gegebenenfalls Aufspaltungsvertrag
3. Ausscheiden der übergehenden Aktiven, Passiven und Verträge, sowie deren Festhalten in einem Inventar, das einerseits integrierenden Bestandteil der beiden erstgenannten Punkte bildet, andrerseits aber als Grundlage für den zweiten Teilprozess dient.

Teilprozess 2: Unterfall a) Uebertragung der Teilunternehmung (Standort: Teil- resp. Rumpf-U.)

1. Uebertragung der einzelnen Aktiven, Passiven und Verträge
2. Durchführung von Statutenänderungen in der Rumpfunternehmung, soweit Kapitalherabsetzung oder Aenderung von Zweck, Sitz oder Firma vorliegen.
3. Eintrag von Statutenänderungen der Rumpfunternehmung im Handelsregister

Teilprozess 2: Unterfall b) Uebernahme der Nachfolgeunternehmung und Apportgründung (Standort: Nachfolge-Unternehmung)

1. Sacheinlagevertrag
2. Angaben über Sacheinlagen und Gründerbericht, Statuten und Prospekte
3. Gründungsvorgänge: konstituierende Generalversammlung, öffentliche Beurkundung, Handelsregistereintrag
4. Uebernahme der einzelnen Aktiven, Passiven und Verträge

Methodisch wird die eingangs gestellte Frage nach der Rechtmässigkeit der Aufspaltung auf die Teilprozesse reduziert und die Rechtsnatur der Teilvorgänge bestimmt. Die einzelnen Teilprozesse werden dabei isoliert, unabhängig und als für sich allein stehend betrachtet. Der Uebertragungsvorgang beispielsweise ist zu prüfen unter der Annahme dass es irrelevant ist, ob eine ganze oder nur eine Teilunternehmung übertragen wird und unabhängig davon, ob die Teilunternehmung auf eine bestehende oder auf eine neu zu gründende Unternehmung zu übertragen ist. Aus der implizierten Prämisse der Unabhängigkeit jedes Teilprozesses leitet sich folgende Hypothese ab: wenn die einzelnen Teilprozesse als rechtmässig zu betrachten sind, dann kommt der Aufspaltung als Gesamtprozess ebenfalls Rechtmässigkeit zu. Anders ausgedrückt besagt die Hypothese, dass es statthaft ist, Teilvorgänge isoliert zu betrachten und dass sich aus der besonderen Art der Kombination, aus der Folge von Vorgängen keine Auswirkungen ergeben, welche diese Isolation nicht erlauben würden. Die Antwort darauf wird in der Zusammenfassung des Abschnittes 62 zur Rechtsnatur der Aufspaltung zu geben sein.

621 Teilprozess 1: Die Bildung der Teilunternehmungen vom Betrachtungsstandort der Ursprungsunternehmung aus

Die Bildung der Teilunternehmungen als erster Teilprozess hat vorerst nur für das Innenverhältnis der Unternehmung Bedeutung, da alle Wirkung gegenüber Dritten von der Suspensivbedingung des Zustandekommens der Neugründung abhängen. Obschon der Vorgang damit für das Aussenverhältnis lediglich vorbereitenden Charakter hat, so löst er doch den gesamten Aufspaltungsvorgang und alle Durchführungshandlungen aus. Hier manifestiert sich der im Entscheidungsprozess erarbeitete Entschluss, hier wird die Entscheidung, d. h. der Wille der zuständigen Organe der Unternehmung zur Aufspaltung, rechtlich wirksam. Auf welche Weise die Willensbildung vor sich geht - insbesondere die Beantwortung der Frage nach Zuständigkeit und inhaltlichen und formellen Bedingungen wird konkret erst anhand der einzelnen Modellfälle zu überprüfen sein.

Der Aufspaltungsentscheid (Entschluss, wenn nur eine Person, Beschluss, wenn eine Mehrzahl von Personen an der Willensbildung beteiligt sind) löst einen unter den Oberbegriff der Veräusserung einzureihenden Tatbestand aus (vgl. die unten folgenden Ausführungen). Er lässt sich als solcher klar auf positive Rechtsnormen zurückführen und muss als rechtsgültig betrachtet werden, sobald die entsprechenden Normen bezüglich Zuständigkeit, Form und Inhalt eingehalten sind: "Einem Vorgang ... muss selbstverständlich dann Rüchtsgültigkeit zugebilligt werden, wenn er sich unter einen im Gesetz ausdrücklich geregelten Tatbestand subsumieren lässt" (Irminger, S. 16).

Die Festlegung der auszuscheidenden Aktiven, Passiven und Verträge ist primär ein wirtschaftlicher Vorgang; rechtliche Konsequenzen hat die Bildung der Teilunternehmungen nicht. Auch das allenfalls zu erstellende Inventar der übergehenden Bestandteile hat für sich keine selbständige rechtliche Existenz - Rechtskraft kann ihm nur erwachsen durch ausdrückliche Aufnahme als integrierenden Bestandteil in den Aufspaltungsentscheid, als Bestandteil eines eventuellen Aufspaltungsvertrages oder in der Folge durch die Aufnahme in den Sacheinlage-/Sachübernahmevertrag. Dann aber hat das Inventar den Charakter einer näheren Spezifikation des Gegenstandes der entsprechenden Verträge, sodass seine Rechtsnatur durch diejenige des jeweiligen Vertrages bestimmt ist.

Der Abschluss eines Aufspaltungsvertrages ist nicht allgemein notwendig, sondern beschränkt sich auf bestimmte Formen der Ausgestaltung der Aufspaltung. Für die vorliegende Untersuchung sind die Voraussetzungen im Modellfall III gegeben, so-

dass die Beurteilung der Rechtsnatur dieses Vertrages sowie dessen Form und Inhalt erst an jener Stelle zu besprechen sind.

622 Teilprozess 2: Die Uebertragung der Teilunternehmung, betrachtet vom Standort der Rumpf- resp. Teilunternehmung aus

Die Uebertragung der Teilunternehmung erweist sich als bestimmend für die rechtliche Qualifikation und für die Lokalisierung der Aufspaltung im handelsrechtlichen Bereich. Bereits für die systematische Untergliederung des Oberbegriffes Unternehmungsteilung waren es charakteristische Merkmale der Uebertragung, die zur Abgrenzung herbeigezogen wurden. Besondere Bedeutung hat die Uebertragung auch für die steuerwirtschaftliche Problemstellung, denn eng mit der Frage nach der Rechtsnatur ist das zweite Problem verbunden, ob die Uebertragung für die Ursprungsunternehmung einen Liquidationstatbestand darstellt. Die letztere Frage nach dem Liquidationstatbestand sei an den Anfang der Untersuchung gestellt.

622.1 Stellt die Uebertragung der Teil-Unternehmung einen Liquidationstatbestand für die Ursprungsunternehmung dar?

Der Begriff der Liquidation einer Unternehmung wird in der Literatur unterschiedlich definiert; Siegwart A. umschreibt den Begriff wie folgt: "Die Liquidation im weiteren Sinne des Wortes besteht in der Auflösung der durch die Gesellschaft geschaffenen Beziehung und Zurückführen derselben aus der Gemeinschaftssphäre in die Individualsphäre der einzelnen Gesellschafter" (1938, N 1 zu Art 548-550, S. 212). Von einer Liquidation im engeren Sinne spricht er, "... wenn das Gesellschaftsvermögen versilbert, die Beziehungen zu Dritten gänzlich abgebrochen werden, nicht aber bei den anderen Formen der Auseinandersetzung ... Oder es wird überhaupt nur die Ablösung der Verhältnisse gegenüber Dritten, nicht aber die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern selber zur Liquidation gerechnet" (1938, N 2 zu Art 548-550, S. 212).

Die bestehenden unterschiedlichen Aspekte werden im Gutachten der Schutzorganisation stärker betont und die Liquidation wie folgt umschrieben: "Es ist davon auszugehen, dass die Handelsgesellschaften ihrem Wesen nach in einer Verbindung von kaufmännischem Unternehmen und gesellschaftlichem Zusammenwirken bestehen und sich demgemäss grundsätzlich drei Arten der Beendigung eröffnen, je nachdem, ob das Unternehmen, die Gesellschaft oder die Verbindung beider aufgelöst wird" (1964, S. 45).

Klarheit dürfte darüber bestehen, dass bei Unternehmungsaufspaltung keine Liquidation im rechtlichen Sinne des Unterganges einer Unternehmung vorliegt, da die Ursprungsunternehmung nach der Aufspaltung als Rechtssubjekt weiterbesteht; abgesehen von einer Reduktion und einer eventuellen Aenderung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und gegebenenfalls einer Aenderung von Zweck, Kapital, Sitz und Firma hat die Aufspaltung keine Konsequenzen für die Rechtsnatur der Ursprungsunternehmung. Zu prüfen bleibt lediglich die Frage, ob rechtlich allenfalls eine Teilliquidation vorliegen könnte. Diese Frage ist zu verneinen, da eine Unternehmung rechtlich nur entweder bestehen oder noch nicht/nicht mehr bestehen kann; auch während der Liquidationsphase bleibt eine Unternehmung als Rechtssubjekt weiterbestehen; Zwischenstufen gibt es nicht.

Auch im wirtschaftlichen Sinne liegt keine Liquidation vor - weder der Rumpf- noch der Teilunternehmung; auch eine Teilliquidation ist abzulehnen, da im Aufspaltungsprozess ja gerade durch die Uebertragung einer Teilunternehmung als ein Ganzes die Auflösung wirtschaftlicher Beziehungen, die Zerstörung immaterieller Werte, die Zergliederung eines Systems verhindert werden soll.

622.2 Gläubigerschutz und Uebertragung der Teilunternehmung: Universalsukzession

Eine Liquidation liegt offenbar nicht vor; trotzdem sei - immer mit dem Ziele der Bestimmung von Rechtsnatur und Rechtsmässigkeit der Aufspaltung - an die Liquidationsdefinition des Gutachtens der Schutzorganisation (1964, S. 45) und die darin aufgeführten drei Möglichkeiten für die Beendigung einer Unternehmung angeknüpft: es wird für die folgende Untersuchung als einzelner Aspekt die Frage des Gläubigerschutzes bei Uebetragung herausgegriffen. "Zivilrechtlich liegt die Bedeutung dieser verschiedenen Möglichkeiten und ihrer klaren Unterscheidung u. a. in den Formalitäten der Uebertragung und namentlich bei der Haftung für die zum Unternehmen resp. zur Gesellschaft gehörenden Verpflichtungen. Hieraus erklärt sich denn auch, dass der Ausdruck 'Liquidation' mitunter geradezu die Anwendung der namentlich dem Gläubigerschutz dienenden gesetzlichen Liquidationsregeln bezeichnet" (Schutzorganisation, 1964, S. 46). Die unterschiedlichen Regelungen des Gläubigerschutzes sind aber nicht Ursache, sondern Auswirkung der einzelnen Uebertragungsarten. Insbesondere ist klar zu unterscheiden, ob die Uebertragung durch Gesamtrechtsnachfolge als Einheit vor sich gehen kann oder ob der Weg der Singularsukzession beschritten werden muss. Im folgenden sei als erstes geprüft, ob die Teilunternehmung als Einheit durch Universalsukzession übertragen werden kann.

Die Universalsukzession wird dem deutschen Ausdruck 'Gesamtrechtsnachfolge' entsprechend einheitlich als Erwerb eines Vermögens als Ganzes bezeichnet (zB Küry, S. 48; Schutzorganisation, 1964, S. 47; Vuille, S. 96 ff; Irminger, S. 29 und S. 88). Wesentlich ist, dass auf die an sich für die einzelnen Vermögensbestandteile geltenden Uebertragungsvorschriften verzichtet wird, insbesondere aber, dass mit den Aktiven auch die Passiven mindestens in dem Sinne übergehen, dass die Haftung des Vermögens für sie bestehen bleibt (Schutzorganisation, S. 47).

Hauptanwendungsfälle der Universalsukzession sind Erbgang und Fusion; eine Reihe weiterer Fälle werden beispielsweise bei Küry (S. 26 ff) oder Vuille (S. 97) aufgezählt. Es ist daraus aber nur der Fall der Umwandlung für die vorliegende Arbeit von praktischer Bedeutung. Für die Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven gemäss Art. 181 OR, die noch eingehend besprochen wird, ist die Anwendbarkeit der Universalsukzession abzulehnen (Vuille, S. 98 ff).

Umwandlung im engeren Sinne des Gesetzes ist lediglich in zwei Fällen vorgesehen, und zwar die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH in OR Art 824-826 und ferner die Umwandlung einer Genossenschaft in eine Aktiengesellschaft (Art 4 der Schluss- und Uebergangsbestimmungen zum OR). Rechtlich kann von einer Umwandlung nur dann gesprochen werden, wenn ein Unternehmen aus einer bestimmten Rechtsform in eine andere übergeführt wird. Nicht wirtschaftlich, sondern rechtlich tritt eine Aenderung ein. Wesensmerkmal der Umwandlung ist somit, dass die ursprüngliche Gesellschaft als Rechtsform untergeht, währenddem das Unternehmen unter Wahrung der wirtschaftlichen Identität auf eine gleichzeitig mit der Umwandlung neu errichtete Gesellschaft übergeht (Vuille, S. 4 f). Die Vermögensübertragung geschieht durch Universalsukzession mit in Art 826 OR ausdrücklich statuierten Gläubigerschutzvorschriften.

Die Umwandlung im engeren Sinne der gesetzlich vorgesehenen Umwandlungsfälle verlangt analog zur Fusion Untergang der Ursprungsunternehmung, sodass sich diese Bestimmungen auf den Aufspaltungstatbestand ebenfalls nicht anwenden lassen.

Keiner der Fälle, die einen Uebergang der Unternehmung resp der entsprechenden Forderungen und Verpflichtungen durch Universalsukzession vorsehen, lässt sich auf die Aufspaltung anwenden. Im folgenden ist deshalb zu untersuchen, ob sich die Aufspaltung unter sonstige gesetzlich geregelte Vorgänge subsumieren lässt, die eine Uebertragung der einzelnen Vermögensteile und Schulden durch Singularsukzession verlangen.

622.3 Gläubigerschutz und Uebertragung der Teilunternehmung: Singularsukzession

Bei Singularsukzession wird das Vermögen nicht als Ganzes, sondern durch Uebertragung der einzelnen Bestandteile übertragen. Die einzelnen Aktiven und Passiven werden aus dem Unternehmen, dem sie bisher angehörten, herausgelöst und nach den für die einzelnen Bestandteile gültigen Uebertragungsregeln (bei Forderungen zB durch schriftlichen Zessionsvertrag, vgl. von Thur/Escher, S. 395) übertragen, wobei es irrelevant ist, "ob eine ganze Anzahl Rechte einzeln oder in einer durch tatsächliche Verhältnisse bedingten relativen Einheit" (Vuille, S. 96) übertragen werden.

a) Teilfusion oder fusionsähnliche Vermögensübertragung

Die Aufspaltung kann keine echte Fusion darstellen, da Voraussetzung für das Vorliegen einer reinen Fusion der Untergang der einen resp. beider beteiligten Unternehmungen als Rechtssubjekt ist; denkbar wäre indessen, dass es sich dabei um eine Teilfusion resp. um eine fusionsähnliche Vermögensübertragung handelt. Ein fusionsähnlicher Zusammenschluss "liegt beispielsweise vor, wenn eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einen Teil der Aktiven und Passiven auf eine andere bereits bestehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft überträgt und von dieser Beteiligungsrechte erhält, die sie ihren Mitgliedern gegen Rückgabe eigener Titel aushändigt" (Masshardt, 1959/60, S. 199 f). "Fusionsähnliche Tatbestände sind die Uebernahme von Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person, sowie die Vereinigung mehrerer juristischer Personen, die nach OR in einem Liquidationsverfahren durchgeführt werden müssen..." (Känzig, 1962, N 146 zu Art 49, S. 377). Es lässt sich darunter auch der Fall subsumieren, dass eine industrielle Holding einen Betrieb auf eine neu gegründete oder bereits bestehende AG überträgt.

Es zeigt sich indessen, dass die fusionsähnliche Vermögensübertragung keinem im Gesetz unter diesem Titel ausdrücklich geregelten Tatbestand entspricht und damit selbst wieder - im wesentlichen analog zur Aufspaltung - auf dahinter liegende Bestimmungen zurückgeführt werden muss.

b) Teilumwandlung

Eine Teilumwandlung (resp. Teilumgründung) - Umwandlung nicht nur im engen Sinne der genannten gesetzlichen Varianten verstanden - liegt vor, wenn die Teilunternehmung aus einer Ursprungsunternehmung mit einer bestimmten Rechtsform in eine neu zu gründende Unternehmung abweichender Rechtsform eingebracht wird. Die

Teilumwandlung (resp. Teilumgründung) stellt damit einen Sonderfall innerhalb der Aufspaltungstatbestände dar; Modellfall I der vorliegenden Untersuchung ist eine Teilumwandlung, indem eine Kollektivgesellschaft aufgespalten und die Teilunternehmung in eine neu zu gründende Aktiengesellschaft eingebracht wird.

Analog zur Teilfusion ist auch die Teilumwandlung im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt und muss entsprechend der von Vuille untersuchten Variante der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft ebenfalls auf dahinter liegende, allgemeinere Regelungen zurückgeführt werden.

c) Die Veräusserung von Aktiven

Basis weiterer Untersuchungen muss die Einsicht sein, dass durch die Aufspaltung wesentliche Merkmale eines Veräusserungsgeschäftes vorliegen: dem Charakter eines synallagmatischen Vertrages entsprechend haben Veräusserer und Erwerber kongruente Rechte und Pflichten. Besonderheiten ergeben sich erst aus den Erfüllungsgeschäften einerseits, der Suspensivbedingung des Zustandekommens der Neugründung andererseits.

Die Veräusserung von Aktiven im Sinne des Kaufvertrages nach Art 184 OR erweist sich für die Qualifikation der Uebertragung als zu eng; zur Begründung lassen sich drei Punkte anführen:

- im Gegensatz zur Veräusserung einer Maschine oder der Veräusserung von Waren geht die Aufspaltung immer über den Zweckbereich der Unternehmung, über die normalen Transaktionen des laufenden Geschäftsverkehres hinaus. Zweck einer Unternehmung kann nie "Aufspaltung" sein; es handelt sich durchwegs um einen ausserge-wöhnlichen Tatbestand (wobei dies als qualitatives Kriterium und nicht als Frage der Tragweite betrachtet werden darf).
- Bei Aufspaltung werden Aktiven nicht isoliert, unabhängig von ihrem bisherigen Träger und unabhängig von den übrigen Vermögensteilen versilbert, sondern der Umschreibung der Teilunternehmung entsprechend ist eine Einheit, ein System, eine Gesamtheit inklusive den darin enthaltenen, durch die besondere Zusammensetzung der Einheit bedingten immateriellen Werte zu übertragen.
- In der Regel werden bei der Aufspaltung auch Passiven übergehen.

c) Veräusserung eines Vermögens oder von Vermögensteilen

Der Begriff des Vermögens ist im schweizerischen Recht nirgends genau umschrieben (Bühler, S. 3); im römischen Recht dagegen verstand man darunter die zu einer

Einheit zusammengefassten Aktiven und Passiven einer Person (Baron, S. 65, zitiert in Studer, S. 13). Auf den gleichen Standpunkt stellt sich die französische Doktrin (Studer, S. 13) Schucany spricht im Zusammenhang mit der Fusion von Vermögen als 'gesamte Aktiven' (S. 194), doch ergibt sich aus Art 181 OR, dass auch die Schulden - sofern vorhanden - als Bestandteile des Vermögens zu betrachten sind: Wer ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt, wird den Gläubigern aus den damit verbundenen Schulden ohne weiteres verpflichtet, sobald von dem Uebernehmer die Uebernahme den Gläubigern mitgeteilt oder in öffentlichen Blättern ausgekündigt worden ist (Art 181, Abs. 1 OR). Der juristische Vermögensbegriff, bei Bühler als "Summe der subjektiven Rechte einer Person" (S. 4). umschrieben, erweist sich einerseits als zu eng, geht aber andererseits über den Inhalt des gewählten Begriffes der Teilunternehmung hinaus. Aus wirtschaftlicher Sicht zu einschränkend erweist er sich, indem keine gegenseitige Bindung zwischen den einzelnen Bestandteilen desselben Vermögens, sondern lediglich Vereinigung durch Zugehörigkeit zum gleichen Subjekt besteht, (Bühler, S. 6), zu weit, indem er keine Abgrenzung zum Privatvermögen (einer natürlichen Person) enthält. Es gilt zu untersuchen, ob der folgende Begriff der Veräusserung eines Geschäftes diese notwendigen zusätzlichen Merkmale enthält.

e) Veräusserung eines Geschäftes oder einer Unternehmung

Obschon das schweizerische Zivilrecht den Begriff der Unternehmung nicht verwendet, sondern an dessen Stelle den allerdings besonders im täglichen Sprachgebrauch sehr vieldeutigen Begriff des Geschäftes braucht, werden hier die beiden Ausdrücke synonym verwendet (im Gegensatz beispielsweise zu Bühler (S. 6 ff)).

Die gesuchten Abgrenzungsmerkmale lassen sich der Umschreibung von Vuille entnehmen; er definiert das Unternehmen (= das Geschäft) gestützt auf Enneccerus/ Nipperdey als "Summe von Rechten, tatsächlichen Verhältnissen und Erfahrungen (Chancen, Goodwill), die durch ein Rechtssubjekt (Unternehmer) allein oder mit seinen Mitarbeitern durch ihre einheitliche Zweckbestimmung zu einer organisatorischen Einheit verbunden sind" (S. 65).

Daraus lässt sich ableiten:
Geschäft umfasst mehr als lediglich die Summe der einzelnen Aktiven und Passiven. Der Begriff umfasst auch die einer Gesamtheit innewohnenden immateriellen Werte, die unter dem Ausdruck 'Goodwill' zusammengefasst das Wesen einer geschlossenen wirtschaftlichen Einheit überhaupt erst ausmachen, gleichzeitig aber wiederum durch sie bedingt sind. Eine wesentliche Ursache dafür, weshalb die Teilunternehmung als

Ganzes übergehen soll, ist zu verhindern, dass die immateriellen Werte, wenn isolierte Teile aus dem Ganzen herausgelöst werden, zerstört werden.

Die definierte Teilunternehmung stellt eine solche Einheit dar und umfasst die drei genannten Gruppen von Bestandteilen, d. h. Aktiven, gegebenenfalls Passiven sowie immaterielle Werte, sodass die Teilunternehmung aus dieser Sicht als Geschäft gemäss Art 181 OR bezeichnet werden darf. Noch ausgeklammert sei hier der Umfang der bestehenden Bestandteile der Ursprungsunternehmung und sich daraus möglicherweise ergebende einschränkende Bedingungen für die Anwendung der genannten Regelung.

Im Gegensatz zum Vermögensbegriff grenzt der angeführte Geschäftsbegriff auch vom Privatvermögen ab, sodass auch dieses geforderte Merkmal mitenthalten ist: durch die 'Zweckbestimmung' ist das Vermögen zugeordnet, wobei für Einzelheiten auf die Erläuterungen zum Modellfall I verwiesen werden kann. Die Teilunternehmung umfasst ausschliesslich Geschäftsvermögen, sodass auch von dieser Seite her eine Subsumation unter den Begriff des Geschäftes gesichert ist.

Die Teilunternehmung stellt somit ein Geschäft im Sinne der Art 181, 182, 945 und 953 OR, sowie auch 403 ZGB dar; im folgenden ist deshalb zu prüfen, ob die Uebertragung der Teilunternehmung unter die Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven gemäss Art 181 OR zu subsumieren ist.

622. 4 Die Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven gemäss Art 181 OR

OR Art 181 hat mit der Uebertragung eines Geschäfts einen Veräusserungstatbestand zum Gegenstand. Seiner Stellung in der Systematik des OR entsprechend, aber auch aus dem Wortlaut der Bestimmung selbst, ist es ein Vorgang des Schuldrechts (Irminger, S. 42). Die Frage des Ueberganges der Aktiven wird nicht ausdrücklich erwähnt, sondern ergibt sich nur implizit aus dem Wortlaut des Artikels: Wer ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt, wird den Gläubigern aus den damit verbundenen Schulden ohne weiteres verpflichtet.... sobald von dem Uebernehmer die Uebernahme den Gläubigern mitgeteilt oder in öffentlichen Blättern angekündigt worden ist. Hauptcharakteristikum ist aber die Frage der Haftung und des Ueberganges der Verpflichtungen.

Dies bedarf der Verdeutlichung: Der Schuldnerwechsel findet ohne Mitwirkung des Gläubigers statt, d. h. ohne Genehmigung, weder ausdrücklich noch stillschweigend, und es ist den Gläubigern gar nicht möglich, sich diesem Schuldübergang zu widerset-

zen. Als Entgelt für diesen weitgehenden Eingriff in ihre Rechte haften den Gläubigern für die Dauer von zwei Jahren sowohl der Veräusserer wie der Erwerber (Bühler, S. 25). Die Schuldübernahme ist keine privative, sondern eine kumulative (der neue Schuldner wird solidarischer Mitschuldner), wobei diese kumulative Schuldübernahme allerdings nach zwei Jahren, d. h. bei Entlassung des Altschuldners aus seiner Haftung, in eine privative übergeht. Ausgelöst wird der Schuldnerwechsel durch die Mitteilung der vollzogenen Vermögensübernahme an die Gläubiger oder durch Auskündigung in öffentlichen Blättern.

Der Geschäftsübernahme mit Aktiven und Passiven liegt ein Vertrag zugrunde. Formvorschriften bestehen keine, "eine mündliche Vereinbarung würde an sich genügen. Da aber mit der Uebernahme der Schulden eine solche der Forderungen verbunden ist, so bedarf das ganze Geschäft (nicht aber der Uebergang einzelner Forderungen) der für die Zession vorgeschriebenen Form, also der Schriftlichkeit" (Oser/Schönenberger, N 6 zu Art 181, S. 772). Der Uebernahmevertrag stellt das gemeinsame obligationenrechtliche Grundgeschäft dar (Bühler, S. 23), das die einzelnen Uebertragungsakte auslöst.

Bühler nennt neben der Bekanntmachung als Voraussetzung für den Schuldnerwechsel das Vorliegen einer effektiven Vermögens- und Geschäftsübernahme mit Aktiven und Passiven (S. 20). Zu klären bleibt somit, ob die Uebertragung nicht einer ganzen, sondern nur einer T e i l unternehmung eine Geschäftsübernahme darstellt und ob allenfalls Gläubigerinteressen verletzt sind, wenn nicht das ganze ursprüngliche Geschäft übergeht.

Der U m f a n g von Aktiven und Passiven ist im Gesetz nicht umschrieben. Es ist bei jeder Geschäftsübernahme, d. h. ohne dass dies im Rahmen einer Aufspaltung geschieht, denkbar und wohl auch üblich, dass gewisse Aktiven, für die der neue Eigentümer keine Verwendung oder Besseres zur Verfügung hat oder Passiven, die er nicht übernehmen will, im Vertrag auszunehmen. Aus den Vorschriften zum Schutze der Gläubigerinteressen lässt sich nicht ableiten, welches der Mindestumfang der übergehenden Aktiven und Passiven sein muss; die Gläubigerinteressen sind gegen Vermögensverschiebungen zahlungsunfähiger Schuldner oder gegen Schädigungen dadurch, dass der Veräusserer nach Uebertragung nicht mehr in der Lage ist, die verbleibenden Schulden zu bezahlen, nur durch die betreibungsrechtlichen Anfechtungsklagen von SchKG Art 285 ff geschützt (Vuille, S. 93).

Letztlich lässt sich die Frage nach dem Mindestumfang nur aus dem Geschäftsbegriff ableiten: es dürfen bei der Bildung der übergehenden Teilunternehmung nicht solche Bestandteile ausgeschlossen werden, auf denen die Möglichkeit der Fortführung des Geschäftes beruht - der Geschäftscharakter muss erhalten bleiben, d. h. das Geschäft muss in seiner Individualität erkennbar sein (Vuille, S. 94; gleicher Meinung: Studer, S. 113). Nicht notwendig ist dabei, "dass das ganze Vermögen übertragen werde ... Es ändert im Tatbestand die Zurückbehaltung einzelner Stücke oder die Ausscheidung einzelner Schulden nichts; es genügt ferner der Uebergang eines verselbständigten Vermögenskomplexes ..." (Oser/Schönenberger, N 5 zu Art 181 OR, S. 772).
Ein möglicher Einwand richtet sich gegen die ungenügende Ausstattung der neuen Gesellschaft bei Ausnahme bestimmter Aktiven. Es ist dies aber eine Frage des Sacheinlageumfanges bei der Apportgründung und wird an jener Stelle zu beantworten sein. Der Einwand richtet sich jedenfalls nicht gegen die Zulässigkeit einer Teilübertragung.

Abschliessend sei ein Argument für die Zulässigkeit einer Teilübertragung angeführt, das gleichzeitig zu den nachfolgenden Ausführungen überleitet: Dass eine Teilunternehmung übertragen werden kann geht auch daraus hervor, dass das Geschäft nie Rechtssubjekt sein kann und somit auch diese Subjekteigenschaft nicht übertragen muss. Das Geschäft bleibt immer Rechtsobjekt und kann nur nach den für die einzelnen Vermögensrechts geltenden Bestimmungen, d. h. nicht als geschlossenes Ganzes, übertragen werden (Vuille, S. 65).

Zusammenfassend sei festgehalten, dass der zentrale Vorgang der Uebertragung innerhalb der Unternehmungsaufspaltung unter die Vorschriften gemäss Art 181 OR subsumiert werden kann.

622. 5 Die einzelnen Verfügungsgeschäfte bei Uebernahme eines Geschäftes nach Art 181 OR

Die Geschäftsübernahme mit Aktiven und Passiven als Verpflichtungsgeschäft bedarf der entsprechenden Verfügungsgeschäfte. Da der Uebergang durch Singularsukzession erfolgt, sind die entsprechenden, für die einzelnen Bestandteile der Teilunternehmung vorgeschriebenen Normen der Uebertragung zu beachten. Im Sinne eines Ueberblicks seien deshalb die einzelnen Verfügungsgeschäfte in der Reihenfolge Aktiven, Immaterialgüter, Passiven und Verträge kurz gestreift.

- Bewegliche Sachen

Für die Uebertragung beweglicher Sachen - Fahrnis, d. h. Forderungen, Waren, Mobilien und Einrichtungen, Werkzeuge, Maschinen, Fahrzeuge usw. - verlangt ZGB Art 714 (vgl auch Art 922 ZGB) generell Besitzesübergang.

Für den Uebergang von Forderungen ist beizufügen, dass er durch schriftliche Zession erfolgen muss. "Aus dem Abtretungsvertrag muss neben der Forderung der bisherige und der neue Gläubiger ersichtlich sein. Die Praxis verlangt ... jedoch nicht eine Aufzählung jeder einzelnen Forderung. Durch Aufnahme einer entsprechenden ... Klausel ..., wonach die Globalabtretung aller zum Geschäft gehörenden Forderungen vorgesehen ist, wird dieser Formvorschrift Genüge getan " (Vuille, S. 102). Daraus leitet sich ab, dass bei T e i l übertragung der Forderungen i m m e r ein Inventar mit Angabe der einzelnen übergehenden Forderungen zu erstellen ist.

- Unbewegliche Sachen

Die Uebertragung von Grundstücken bedarf einerseits öffentlicher Beurkundung des Vertrages (ZGB Art 657) und Eintrag in das Grundbuch (ZGB Art 656 und 1963). Da dieser Uebergang erst mit der Neugründung vor sich gehen kann, ist im Gegensatz zu den beweglichen Sachen, bei denen sich die Praxis mit einer Verpflichtungserklärung begnügt, über die einzulegenden Grundstücke eine Vorbeurkundung des Grundstückkaufvertrages vorzunehmen (Schucany, N 5 zu Art 633, S. 41).

- Rechte an immateriellen Gütern

Es gelten unterschiedliche Bestimmungen je nach Art der Rechte. Für P a t e n t e bedarf es keines weiteren Verfügungsgeschäftes: gemäss Art 33, Abs 3 des Bundesgesetzes betreffend die Erfindungspatente gehen Patente mit dem Verpflichtungsgeschäft ohne Eintrag im Patentregister auf den Erwerber über (Art 33, Abs 4 des genannten Bundesgesetzes vorbehalten).

Für die Uebertragung g e w e r b l i c h e r M u s t e r u n d M o d e l l e bedarf es des Eintrages in das Muster- und Modellregister (Bundesgesetz betreffend die gewerblichen Muster und Modelle, Art 4, Abs 3).

Die Uebertragung von U r h e b e r r e c h t e n a n W e r k e n d e r L i t e r a t u r u n d K u n s t ist an keine besonderen Formvorschriften gebunden (Art 9 des Bundesgesetzes betreffend das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst).

Die F i r m a einer Unternehmung stellt wirtschaftlich gesehen einen immateriellen Wert dar, weshalb die Uebertragung an dieser Stelle eingereiht wird. Die Uebertragung ist aufgrund der Bestimmungen von Art 946 Abs 1 und 951 betreffend Ausschliesslichkeit und Unterscheidbarkeit der Firma dann ausgeschlossen, wenn die Ursprungsunternehmung unter ihrer bisherigen Firma unverändert weiterbesteht. Falls die Ursprungsunternehmung ihre Firma ändert, so ist die Uebertragung trotzdem an bestimmte Vorschriften gebunden: Art 953 OR bestimmt, dass bei Uebernahme eines Geschäftes der Uebernehmende an alle Vorschriften betreffend Bildung und Führung einer Firma gebunden ist, dass er nur mit ausdrücklicher oder stillschweigender Zustimmung des früheren Inhabers die bisherige Firma weiterführen darf und dass in einem Zusatz das Nachfolgeverhältnis zum Ausdruck gebracht werden muss. Die umstrittene Frage sei hier offengelassen, ob die Uebertragung der Firma im Falle einer Aufspaltung überhaupt zulässig sei.

F a b r i k - u n d H a n d e l s m a r k e n sind gemäss Art 11 des Bundesgesetzes betreffend den Schutz der Fabrik- und Handelsmarken, der Herkunftsbezeichnungen von Waren und der gewerblichen Auszeichnungen zur Uebertragung frei, wenn sie mit dem Geschäft übertragen werden, dessen Erzeugnissen sie zur Unterscheidung dient. Voraussetzung für die Rechtskraft ist allerdings die Eintragung des Erwerbers in das Markenregister (Art 4 und Art 16 des genannten Bundesgesetzes). Aufgrund der einschränkenden Bedingung der Zugehörigkeit zum Geschäft sind somit nur jene Marken übertragbar, die mit Erzeugnissen der Teilunternehmung verbunden sind.

- Passiven

Der Uebergang der Schulden wurde im Zusammenhang mit der grundsätzlichen Behandlung von Art 181 OR bereits besprochen, sodass hier keine Ergänzungen anzubringen sind.

- Der Uebergang von Verträgen

Der Uebergang von Verträgen ist in diesem Zusammenhang an sich von sekundärer Bedeutung, dürfte aber ein Indiz für das Vorliegen einer Teilunternehmung gemäss Definition darstellen: wenn die mit der Teilunternehmung verbundenen Verträge nicht aufgelöst, sondern übertragen werden, so darf dies als ein Anhaltspunkt für den Uebergang einer 'Gesamtheit' gewertet werden.

Als Beispiele übergehender Verträge seien Arbeitsverträge, Lieferungsverträge, zB auch Sukzessivlieferungsverträge, Miet- und Pachtverträge, Darlehensverträge,

Versicherungsverträge und Lizenzverträge genannt; für Einzelheiten des Uebergangs sei auf die Literatur verwiesen (grundlegend: Früh; ferner Vuille, S. 106; Bühler, S. 60 ff; Boschert, S. 24 ff).

623 Die Apportgründung

Betrachtungsstandort: die neu zu gründende Unternehmung

Die als einheitlichen Vorgang zu betrachtende Uebernahme der Teilunternehmung und ihre Einbringung als Sacheinlage in die neu zu gründende Unternehmung bildet das Gegenstück zur Uebertragung. Entsprechend wechselt der Untersuchungsstandort zur neu zu gründenden Unternehmung, die als Basis für die Besprechung der Modellfälle ausschliesslich die Rechtsform der Aktiengesellschaft erhalten soll.

Aus der Mehrzahl von Vorgängen bei Gründung einer Aktiengesellschaft sei vorweg die Einbringung der Teilunternehmung herausgegriffen und die Rechtsnatur dieses Vorganges bestimmt. Wesensmerkmal der Aktiengesellschaft ist das zum voraus festgelegte, in Aktien aufgeteilte Grundkapital der Unternehmung. Das "Grundkapital erfüllt zwei Aufgaben: es ist Gläubigergarantiefonds und zugleich in Form von Aktien Verkörperung der Mitgliedschaft. Mitgliedschaft ist nur auf Grund einer Beteiligung am Grundkapital möglich. Dies geschieht durch die Einlage von Vermögenswerten in Bar- oder Sachleistungen " (Studer, S. 23). Die Sacheinlage stellt gleich wie eine Bareinlage einen Akt des Mitgliedwerdens dar, ist Teil des Schöpfungsaktes. Die Sacheinlage hat kein selbständiges Dasein (Studer, S. 26). Ihre Einbringung wird als qualifizierte Gründung bezeichnet, die darin bestehen kann, dass entweder das Grundkapital ganz oder zum Teil nicht in bar, sondern in andern Sachen aufgebracht wird (Sacheinlage oder Apportgründung), dass die Aktiengesellschaft gewisse Vermögenswerte übernimmt (Uebernahmegründung) oder dass Gründervorteile ausbedungen werden (Schucany, N 1 zu Art 628, S. 30). Während letztere (vgl Art 628, Abs 3 OR) hier ohne grosse Bedeutung sind (höchstens bei Gründung einer Tochtergesellschaft ist es denkbar, dass unrechtmässig, (vgl Siegwart A, 1945, Einleitung, N 175, S. 66) Gründervorteile zugunsten der Verwaltung der Ursprungsgesellschaft ausbedungen werden) seien die genannten Varianten der Sacheinlage- und der Sachübernahmegründung kurz charakterisiert:

623.1 Sacheinlagegründung

"Der Sacheinlager erfüllt seinen Beitrag nicht, wie dies sonst der Natur der AG entspricht, mit einer Barleistung in der Höhe der übernommenen Aktien ..., sondern mit einer Sachleistung von entsprechendem Wert ... Die Abrede über die Sachleistung bildet einen integrierenden Bestandteil des Rechtsgeschäftes, durch welches der Einleger die Mitgliedschaft erwirbt.... Sie ist körperschaftsrechtlicher, nicht individualrechtlicher Natur (Siegwart A., 1945, N 6 zu Art 628 OR, S. 224).

623.2 Sachübernahmegründung

"Die Sachübernahme unterscheidet sich von der Sacheinlage ... dadurch, dass derjenige, der die Sache der Gesellschaft überlässt, nicht mit Aktien, sondern auf andere Weise, regelmässig durch eine Geldleistung, entschädigt wird ...: Es handelt sich also in der Hauptsache um ein individualrechtliches Geschäft, gewöhnlich einen Kaufvertrag ..., das dann freilich erst durch einen körperschaftsrechtlichen Vorgang die Wirksamkeit erhält ... (Siegwart A., 1945, N 47 zu Art 628 OR, S. 30). Der Gründungsvorgang bei Sachübernahme ist gedanklich in zwei Stufen zu teilen, d. h. in eine erste Stufe der Bargründung mit einer Barliberierung des Aktienkapitals und eine zweite Stufe der vorgesehenen Uebernahme der Vermögenswerte. Eine simulierte und damit nicht zulässige Bargründung liegt vor, wenn zur Umgehung der zwingenden Vorschriften für qualifizierte Gründungen die zweite Stufe, d. h. die Uebernahme der Vermögenswerte, erst nach der Eintragung ins Handelsregister vorgenommen wird, obschon die Uebernahme schon vor der Gründung vorgesehen ist. Für Einzelheiten sei dazu auf die Literatur verwiesen (Vuille, S. 57 ff; Schucany, N 4 zu Art 628, S. 31 f; Siegwart A., 1945, N 20 ff zu Art 628, S. 229f; von Steiger, S. 79; Schutzorganisation, 1964, S. 35 ff; Studer, S. 82 ff).

Die Sachübernahme kommt einerseits aus Zielsetzung und Ablauf der Aufspaltung heraus, andrerseits aber aus der Notwendigkeit, zusätzliches Kapital zur Verfügung zu stellen, hier weniger in Betracht, sodass sich die weiteren Ausführungen auf die Sacheinlage beschränken werden.

623.3 Gegenstand und Bewertung der Sacheinlage

Grundsätzlich kann jeder übertragbare Gegenstand Objekt einer Sacheinlage sein, wenn er einen bilanzfähigen Geldwert hat: Grundstücke, bewegliche Sachen und Rechte. Nicht einlagefähig sind künftige Sachen und Rechte, die erst geschaffen werden müs-

sen, Gebrauchsrechte, Miet- und Pachtverträge sowie auf periodische Leistungen gestellte Verträge (Lieferungs- oder Transportverträge zB) und alle auf Arbeitsleistung gerichteten Verträge (Dienstverträge, Vertretungen). Immaterielle Güterrechte sind nur einlagefähig, wenn sie entgeltlich erworben, d. h. mit einem Unternehmen eingebracht werden, für welches ein entsprechend höherer Preis festgesetzt wird (Schucany, N 2 zu Art 628 OR, S. 30).

Da bei einer qualifizierten Gründung das ganze oder ein Teil des Aktienkapitals nicht in bar, sondern durch Sacheinlage liberiert wird, ist neben einer Reihe unten darzustellender zwingender formeller Vorschriften zu fordern, dass die Bewertung so erfolgt, dass das Grundkapital tatsächlich gedeckt ist und vorschriftsgemäss liberiert wird. "Während eine Unterbewertung bei der Einbringung eines Geschäfts in die Aktiengesellschaft völlig unschädlich ist, führt die Ueberbewertung zu einer 'Verwässerung' des Gesellschaftsvermögens und hat zur Folge, dass der innere Wert der Aktien tatsächlich geringer ist als der Wert, den sie verbriefen. Wird das Geschäft somit zu einem übersetzten Preise eingebracht, so ist in Wirklichkeit das Aktienkapital schon zur Zeit der Gründung nur zum Teil vorhanden, d. h. es wurde effektiv gar nie völlig aufgebracht" (Vuille, S. 76). Auf Einzelheiten und die Bewertungsproblematik an sich - insbesondere bei der Bewertung ganzer Unternehmungen oder von Unternehmungsteilen - kann hier nicht eingetreten werden; für die steuerwirtschaftliche Betrachtung sei hier aus zivilrechtlicher Sicht lediglich festgehalten, dass der tatsächliche Wert der Apports nach Aktienrecht nie niedriger sein darf als der Nennwert der gegen die eingebrachten Sacheinlagen ausgehändigten Aktien, dass aber eine Unterbewertung der Sacheinlagen ohne weiteres möglich ist.

623. 4 Die Gründung

Die Gründung der neuen Aktiengesellschaft geht in vier Stufen vor sich:

1. Stufe: Aufstellung der Statuten

2. Stufe: Abschluss des Sacheinlagevertrages. Hiezu einige Erläuterungen:
Der Sacheinlage- oder Illationsvertrag bildet Grundlage für die Angaben in Statuten, Prospekt und Gründerbereicht sowie für die Eintragung in das Handelsregister. Rechtlich handelt es sich um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, aber es stellt keineswegs einen für sich selbständigen Vertrag das, sondern "ist nur ein Teil des Gesellschaftsvertrages, des Statuts der AG. Es handelt sich anfangs um ein echtes individualrechtliches Vertragsverhältnis; durch dessen Einbezug in die Statuten wird dann der Sacheinlagevertrag zum integrierenden Bestandteil des Gesamtaktes (Vuille, S. 83).

Vertragspartner im Sacheinlagevertrag sind die Gesellschafter resp die Gesellschaft der Ursprungsgesellschaft als Einleger einerseits und die Gründer als Vertreter der zu schaffenden Aktiengesellschaft andrerseits.

Materiell sind für die Gültigkeit des Illationsvertrages die allgemeinen Bestimmungen von Art 19 ff OR anwendbar; des weiteren darf der Vertrag nicht aktienrechtlichen Bestimmungen (zB Eigentumsvorbehalt an Aktiva) zuwiderlaufen.

Zwingend ist die Angabe der Person des Einlegers, des Gegenstandes der Sacheinlage und seiner Bewertung sowie des Betrages der als Gegenwert zu gewährenden Aktien (Studer, S. 37 f). In der Regel werden ferner Zeit, Ort und Modalitäten der Uebergabe der einzelnen Objekte, die Tragung der Kosten der Ueberführung, Uebergang von Nutzen und Gefahr, Regelungen der Gewährleistung und uU Konkurrenzverbote in den Vertrag aufgenommen werden. Ausserdem wird auch der Sacheinlagevertrag unter der Bedingung abgeschlossen, dass die Gründung der Aktiengesellschaft zustandekommt.

Der Vertragsnatur entsprechend würde an sich Formfreiheit bestehen, doch lässt sich aus Art 635 und 638 OR Schriftlichkeit ableiten. Denkbar ist allerdings, dass die Einbringung von Sacheinlagen direkt und ausschliesslich in den Statuten geregelt wird. Werden aber Grundstücke eingebracht, "so ist öffentliche Beurkundung notwendig (ZGB 657). Den Formvorschriften ist jedoch Genüge getan, wenn lediglich das Einbringen von Grundstücken beurkundet wird, während die übrigen Teile des Vertrages in einfacher Schriftlichkeit abgefasst werden können" (Vuille, S. 83).

3. Stufe: Der Gründungsakt

a) Sukzessivgründung

Bei Sukzessiv- oder Stufengründung wird das Grundkapital nicht ausschliesslich durch die Gründer selbst, sondern zusätzlich durch Dritte aufgebracht. Da im vorliegenden Falle der Aufspaltung normalerweise die Ursprungsgesellschaft oder ihre Gesellschafter als Gründer und Aktionäre auftreten - Art 625 OR vorbehalten - dürfte die Sukzessivgründung die Ausnahme bilden. Denkbar ist sie immerhin bei namhaftem Bedarf an zusätzlichen finanziellen Mitteln.

b) Simultangründung

Von einer Simultangründung oder Einheitsgründung spricht man dann, wenn die Gründer selbst sämtliche Aktien übernehmen. Wie erwähnt, ist dies das für den vorliegenden Fall übliche Vorgehen.

Die Aktiengesellschaft wird durch eine konstituierende Generalversammlung gegründet, über die eine öffentliche Urkunde zu errichten ist (OR Art 638 sowie die Art 79 und 80 der HRegV). Voraussetzung ist die persönliche Anwesenheit sämtlicher Aktionäre oder die Vertretung durch bevollmächtigte Vertreter. Der Inhalt der Gründungsurkunde ist aus den genannten Normen abzuleiten.

4. Stufe: Eintragung in das Handelsregister
Die Eintragung hat konstitutiven Charakter, dh die Gründung ist erst mit der Eintragung vollzogen und rechtswirksam.

Den erhöhten Risiken bei Apportgründung trägt das Gesetz durch eine Reihe normativer Schutzvorschriften Rechnung. "Sinn und Zweck dieser Gesetzesvorschriften ist es, gegenüber Aktionären und Gläubigern die Tatsache herauszustreichen, dass die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit nicht mit einem unbelasteten Barkapital beginnt, sondern dass schon bei der Gründung das Grundkapital ausschliesslich oder doch wenigstens teilweise aus Sachwerten besteht" (Vuille, S. 86).

623.5 Die Uebernahme der Bestandteile der Teilunternehmung

Aus methodischen Gründen, zur Verbesserung des Ueberblicks, wurden Uebertragung einerseits, Uebernahme der Teilunternehmung andrerseits gedanklich getrennt. In Wirklichkeit handelt es sich lediglich um die Betrachtung desselben Vorganges von verschiedener Warte aus. Als Korrelat stellt die Einbringung der Teilunternehmung als Sacheinlage die nach dem Empfänger bezeichnete Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven im Sinne von Art 181 OR dar. Durch die Gründung wird der Vorgang rechtskräftig. Es kann somit hier darauf verzichtet werden, die bei der Darstellung der einzelnen Verfügungsgeschäfte bereits gegebenen Einzelheiten des Ueberganges von Aktiven, Passiven, Immaterialgütern und Verträgen an dieser Stelle aus der Sicht der neu gegründeten Unternehmung zu wiederholen.

624 Die Rechtsgültigkeit der Aufspaltung

Gestützt auf die Ueberlegung zur Bestimmung der Rechtsnatur der Aufspaltung sei hier die Frage nach der Rechtsgültigkeit beantwortet.

Die Bildung der Teilunternehmung umfasst als Phase der eigentlichen Entscheidbildung ausschliesslich unternehmungsinterne Vorgänge. Eindeutig liegt Rechtsgültigkeit vor, wenn die Vorschriften bezüglich Zuständigkeit und Form gewährt sind; materiell ist die Aufspaltung als Gegenstand einer Entscheidung im Gesetz nicht erwähnt. Subsumieren lässt sich die Aufspaltung unter Art 648 OR für die AG im Falle einer

Aenderung des Unternehmungszweckes, immer verbunden mit Art 649 OR, als Verengerung des Geschäftsbereiches für die Ursprungsgesellschaft. Obschon nicht ausdrücklich erwähnt, muss ein solcher Verengerungsbeschluss auch für die Einzelfirma und andere Gesellschaftsformen zulässig sein. Besondere Probleme bietet nicht die Frage, d a s s, sondern w i e aufgespalten wird, d. h. wie die Aufspaltung in concreto durchgeführt wird.

Die Realisierung des Aufspaltungsentscheides manifestiert sich in der Uebertragung. Als Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven gemäss Art 181 OR ist - insbesondere nach Prüfung der Frage des Umfanges des übergehenden Geschäftes - die Rechtsgültigkeit unbestritten. Ein Sonderproblem ergibt sich bloss für den Fall einer Kapitalherabsetzung der Ursprungsunternehmung: Die Stellung der Gläubiger. Während für die übergehenden Forderungen während zwei Jahren die Ursprungsgesellschaft u n d die neu gegründete Unternehmung haften, nach zwei Jahren nur noch die neue Unternehmung, ist die Stellung der nicht übergehenden Forderungen zu beachten: Im Kapitalherabsetzungsverfahren ist nach Art 732 OR ein besonderer Revisionsbericht zu erstatten, der feststellen muss, dass die Forderungen der Gläubiger trotz Herabsetzung des Grundkapitals voll gedeckt sind. Dies ist nun unter Umständen nicht mehr der Fall, d. h. kann eventuell gar nicht der Fall sein, indem durch die Aufspaltung die Aktiven vermindert, die Passiven, die Forderungen aber während zwei Jahren dieselben bleiben. Einerseits bleibt die Haftung für die nicht übergehenden Schulden bestehen, andererseits dauert aber auch die Haftung für die übergehenden Schulden als Solidarhaftung mit dem Uebernehmer während zwei Jahren weiter. Es besteht zwar ein Rückgriffsrecht auf die übernehmende Gesellschaft, doch besteht keine direkte kapitalmässige Sicherstellung. Für den Fall einer Kapitalherabsetzung ist deshalb zu fordern , dass neben die nicht volle Realdeckung eine zeitlich begrenzte Garantieverpflichtung der übernehmenden Gesellschaft tritt, indem diese verspricht, der Ursprungsunternehmung mindestens subsidiär hinter ihr für die Erfüllung der Gläubigerforderungen aufzukommen (Irminger, S. 79).

Die Apportgründung und die Einbringung einer Teilunternehmung als Sacheinlage sind zulässig, soweit die Bewertungsvorschriften eingehalten sind. Rechtsgültigkeit ist gegeben.

Die Rechtsnatur der Aufspaltung war nach analytischer Methode für die einzelnen Teilvorgänge untersucht worden unter der Hypothese, dass keine Zusatzbedingungen aufgrund des Zusammenwirkens der einzelnen Teilvorgänge zu beachten sind. Zu dieser

Hypothese sei abschliessend Stellung genommen. Die Rechtsgültigkeit der Entscheidung ist grundsätzlich unabhängig davon, wie die Veräusserung realisiert wird. Die Uebertragung wiederum ist unabhängig davon, auf welche Weise die Entscheidung zustande kommt und auf wen die Teilunternehmung zu übertragen ist - die Vorschriften sind die nämlichen. Wohl stellt die Entschädigung im einen Fall eine Rückzahlung von Kapital und/oder eine Ausschüttung dar, im andern eine Beteiligung, doch wird davon die Rechtsgültigkeit der Uebertragung nicht betroffen. Für die neue Unternehmung ist es zuletzt belanglos, ob die Sacheinlage eine Teil- oder eine ganze Unternehmung darstellt, und ob Gesellschafteridentität der beiden Unternehmen besteht.

Da sich somit aus der besonderen Art der Kombination, aus der Reihenfolge der Vorgänge keine Verletzung zwingender Rechtsnormen ergibt, die Teilvorgänge sich aber isoliert als rechtsgültig erweisen, muss der Aufspaltung als Gesamtprozess somit Rechtmässigkeit zukommen.

63 Die Elemente der einzelnen Modellfälle aus handelsrechtlicher Sicht

Die Darstellung der Elemente als statische Komponenten der Aufspaltung sei für alle drei Modellfälle vorweggenommen. Entsprechend den Ausführungen im Abschnitt 2 sind die Elemente Ursprungsunternehmung, Teilunternehmung und Nachfolgeunternehmung zu besprechen.

631 Die Ursprungsunternehmung

Die ungeteilte Ursprungsunternehmung als Anfangszustand im Aufspaltungsprozess ist in allen drei Modellfällen eine Gesellschaft, d. h. eine Mehrzahl von Personen, die gemeinsam eine Unternehmung, hier ein kaufmännisches Gewerbe, betreiben. Den Modellfällen sind folgende Rechtsformen der Ursprungsgesellschaft zugrunde gelegt:

Modellfall I: Kollektivgesellschaft

"Die kaufmännische Kollektivgesellschaft ist eine ins Handelsregister einzutragende Gesellschaft mit Gesamtshandelscharakter, in der unter gemeinschaftlicher Firma zwei oder mehr unbeschränkt haftende natürliche Personen vereinigt sind zum Zwecke des Betriebs eines nach kaifmännischer Art geführten Gewerbes (Unternehmens, Handelsgewerbes)" (Meier-Hayoz, 1965, S. 1).

Eine umfangreiche Charakterisierung erübrigt sich, hingegen sei einerseits auf die mit der Eigenschaft des kaufmännischen Gewerbes verbundene Eintragungspflicht ins Handelsregister für die Ursprungs-Kollektivgesellschaft hingewiesen und andrerseits

die Rechtsquellen angeführt; Art 552-593 OR, subsidiär für Teile der Bestimmungen zur einfachen Gesellschaft in Art 531-551 OR.

Modellfälle II und III: Aktiengesellschaft

Die Aktiengesellschaft als juristische Person ist eine Gesellschaft mit eigener Firma, deren zum voraus bestimmtes Kapital (Grundkapital) in Teilsummen (Aktien) zerlegt ist und für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet (vgl Art 620 OR).
Rechtsquellen: Art 620-763 OR sowie ZGB Art 52-59 zur juristischen Person.

632 Die Teilunternehmung

a) der als Rumpfunternehmung weiterbestehende Teil der Ursprungsunternehmung

Sie besteht grundsätzlich in der Rechtsform der Ursprungsgesellschaft weiter mit der Einschränkung eines verengerten Geschäftsbereiches und uU geänderten Gesellschaftszwecks. Die Sonderfrage des Verlusts der Kaufmannseigenschaft für die Rumpf-Kollektivgesellschaft im Modellfall I wird im Zusammenhang mit dem Prozess behandelt.

b) die übergehende Teilunternehmung

Die übergehende Teilunternehmung stellt ein Geschäft im Sinne von Art 181 OR dar (vgl 612.2, lit e). Rechtlich gesehen bleibt die Teilunternehmung bis zur vollzogenen Gründung der neuen Gesellschaft Bestandteil der Ursprungsgesellschaft.

633 Die neu gegründete Unternehmung

Die übergehende Teilunternehmung wird in allen drei Modellfällen als Sacheinlage in eine Aktiengesellschaft eingebracht. Die Apportgründung wurde deshalb als gemeinsam im allgemeinen Teil behandelt. Endzustände oder Elemente im Endzustand sind der als Rumpfunternehmung weiterbestehende Teil der Ursprungsunternehmung einerseits und je eine neu gegründete Aktiengesellschaft andrerseits.

64 Die Prozesse der einzelnen Modellfälle aus handelsrechtlicher Sicht

641 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall I

Aufspaltung einer Kollektivgesellschaft und Einbringen der Teilunternehmung in eine

neu zu gründende Aktiengesellschaft. Aktionäre der neuen Gesellschaft sind die Kollektivgesellschafter der Ursprungsgesellschaft. Vertragliche Bindung der beiden Unternehmen zur Gewährleistung einer unveränderten wirtschaftlichen Einheit (sog. Doppelgesellschaft).

641.1 Der Aufspaltungsbeschluss

Für den Einzelkaufmann wirft die Frage der Willensbildung keine besonderen rechtlichen Probleme auf: Die Entscheidungskompetenzen sind beim Inhaber der Unternehmung konzentriert. Bei einer Gesellschaft hingegen als Personenmehrheit sind die gesetzlich geregelten Fragen der Zuständigkeit und der Art und Weise der Beschlussfassung zu beachten.

"Der Beschluss ist ein mehrseitiges Rechtsgeschäft, das bestimmt ist, in Angelegenheiten der Gesellschaft eine Entscheidung herbeizuführen" (Meier-Hayoz, 1968, S. 126) oder auch "Der Gesellschaftsbeschluss ist eine unter Mitwirkung ... aller Gesellschafter erfolgte Willenskundgebung in einer innerhalb des Gesellschaftsvertrages liegenden Frage" (Siegwart A., 1938, N 1 zu Art 534, S. 127).

a) Die Zuständigkeit für den Beschluss

Die Beschlussfassung ist unter die Normen für das Verhältnis der Gesellschafter unter sich zu subsumieren. Das OR äussert sich in den Artikeln 557-561 nicht ausdrücklich zur Beschlussfassung und weist der vertraglichen Abmachung - Abweichungen aufgrund der zwingenden Vorschriften von Art 558-561 vorbehalten - Priorität zu. Da aufgrund dieser wenig beschränkten Autonomie - Art 534 Abs 2 OR für die Festlegung der Stimmenmehrheit nach Köpfen vorbehalten - eine Mehrzahl von Möglichkeiten der Beschlussfassung denkbar sind, werden sich die folgenden Ausführungen auf den Fall beschränken, dass keine vertragliche Abmachung vorliegt.

Art 557, Abs 2 OR verweist subsidiär auf die Bestimmungen bei der einfachen Gesellschaft. Immer unter der gemachten Annahme, dass kein Vertrag vorliegt, bestimmt Art 534 OR, dass Gesellschaftsbeschlüsse nur mit Zustimmung aller Gesellschafter gefasst werden können. Zu prüfen ist somit, ob der Aufspaltungsentscheid beschlussbedürftig ist.

In Art 535, Abs 3 OR ist die Geschäftsführung dahingehend eingeschränkt, dass Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb der gemeinschaftlichen Geschäfte hinausgehen, dem Gesellschaftsbeschluss unterliegen. Als Geschäfte von aussergewöhnlicher Wichtigkeit nennt Siegwart die Beispiele Käufe und Kreditoperationen von sehr

grosser Bedeutung, Eingehung von Bürgschaften in sehr hohen Beträgen, Handlungen, welche das Ende der Gesellschaft herbeiführen oder fördern oder der Verkauf des ganzen Geschäftes (Siegwart A., 1938, N 8 zu Art 535, S. 133). Abweichend liesse sich auch abgrenzen, dass all das beschlussbedürftig ist, was nicht zum Zweckbereich der Unternehmung, d. h. als geschäftsplanmässig zur eigentlichen Geschäftstätigkeit der Unternehmung gehört (Känzig, 1962, N 96 zu Art 21, S. 158).

Aus der Tragweite der Transaktion heraus wird die Notwendigkeit eines Beschlusses wohl die Regel sein, doch lässt sich dies nicht absolut formulieren, sondern ist in Abhängigkeit vom Umfang der übergehenden Teilunternehmung für den Einzelfall zu prüfen. Dem Beschluss wird die Aufspaltung i m m e r unterliegen, wenn damit eine Zweckänderung verbunden ist; dies ist aus der Natur der Umschreibung des Gesellschaftszweckes als Basis der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmung abzuleiten.

Die vermögensrechtlichen Verhältnisse der Gesellschafter erfahren eine wesentliche Aenderung; es ist deshalb zu prüfen, ob nicht auch aus diesem Grunde die Aufspaltung eines Gesellschaftsbeschlusses bedarf. Der Anteil am Vermögen einer Kollektivgesellschaft ist ein sogenannter Gesamteigentumsanteil im Sinne von Art 652 und 653 des ZGB, d. h. das Recht eines jeden geht auf die ganze Sache; die Verfügungsgewalt des einzelnen ist eingeschränkt, insbesondere ist - solange die Gemeinschaft dauert - ein Recht auf Teilung oder die Verfügung über einen Bruchteil der Sache ausgeschlossen. "V e r f ü g u n g e n über das G e s a m t e i g e n t u m haben von allen Gesellschaftern auszugehen, sei es, dass sie gemeinsam handeln, sei es, dass der einzeln Handelnde das Vertretungsrecht hat. Verfügungen, die von einem unbefugten Gesellschafter ausgehen, sind als solche eines Nichteigentümers zu behandeln" (Siegwart A., 1938, N 13 zu Art 544, S. 177). Für den vorliegenden Fall äussert sich das Verbot der Einzelverfügung über das Gesellschaftsvermögen und der Ausschluss der Verfügung einzelner Gesellschafter über Anteile desselben darin, dass die Teilung des Personengesellschaftsvermögens auf eine neu zu gründende Aktiengesellschaft nur bei einem Zusammenwirken aller Gesellschafter möglich ist (in Anlehnung an Vuille, S. 42). Es ergibt sich dies auch aus der Modellannahme, dass alle Kollektivgesellschafter Aktionäre sein sollen und damit auch alle aktiv mitzuwirken haben.

b) Form des Beschlusses

Die äussere Form der Beschlussfassung ist vom Gesetzgeber nicht vorgeschrieben; abweichende Bestimmungen bei Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages immer vorbe-

halten, gilt damit für die Beschlussfassung der Grundsatz der Formfreiheit. Immerhin sollte aus praktischen Gründen - einerseits, um als Grundlage für die Durchführung dienen zu können, andrerseits um spätere Meinungsverschiedenheiten über den Aufspaltungsbeschluss zu verhindern - der Beschluss zur Aufspaltung der Unternehmung schriftlich festgehalten werden.

c) Inhalt des Beschlusses

Inhaltlich muss der Beschluss mindestens den Aufspaltungswillen ausdrücken, d. h. die getroffene Entscheidung, die Kollektivgesellschaft aufzuspalten, die Teilunternehmung in eine neue Aktiengesellschaft einzubringen und die beiden Gesellschaften vertraglich zu verknüpfen.

Es dürfte aber - es gilt hier das zur Form Gesagte - zweckmässig sein, zusätzliche Punkte in den Beschluss aufzunehmen. Insbesondere wird festzulegen sein, auf welchen Zeitpunkt die Doppelgesellschaft zu gründen ist, welche Aktiven und welche Passiven sowie welche Verträge der Ursprungsgesellschaft zu übertragen sind und zu welchen Werten und endlich wer mit der Abwicklung zu betrauen ist. Diese Angaben sind schon deshalb wünschbar, weil bedingt durch die Identität von Kollektivgesellschaftern und Gründern resp Aktionären der neuen Gesellschaft der Abschluss eines separaten Uebernahmevertrages unwahrscheinlich ist. Wesentliche Teile dieser zusätzlichen Bestimmungen zum Aufspaltungsbeschluss werden sich damit direkt im Sacheinlagevertrag niederschlagen.

641.2 Konsequenzen für die Ursprungsgesellschaft und ihre Gesellschafter

Die Ursprungsgesellschaft bleibt als Rumpfunternehmung bestehen, führt aber ihren Geschäftsbetrieb in vermindertem Umfange weiter. Die bisherigen Gesellschafter bleiben weiterhin Gesellschafter der Ursprungsgesellschaft und haften subsidiär und solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen während zwei Jahren für die übertragenen Schulden weiter. Zwei Punkte jedoch - je einer für die Gesellschaft und ihre Gesellschafter - bedürfen genauerer Abklärung.

Der erste Punkt betrifft die Kollektivgesellschaft. Je nachdem, welche Teile aus der Ursprungsunternehmung herausgelöst und in die neu zu gründende Aktiengesellschaft eingebracht wird, muss der Z w e c k der Kollektivgesellschaft geändert werden. Fabrikation oder Handel wären zB in Liegenschaftsverwaltung, Verpachtung von Patenten und Lizenzen oder Vertrieb abzuändern. Die Konsequenz aus einer solchen Zweckänderung ist handelsrechtlich von untergeordneter Bedeutung, hingegen ist sie

wesentlich für die steuerwirtschaftliche Betrachtung: Die Kollektivgesellschaft als Verwaltungsgesellschaft verliert uU die Qualifikation ihrer Tätigkeit als kaufmännisches Gewerbe im Sinne der Art 552 und 594 OR sowie der Art 52 und 53 der Verordnung über das Handelsregister, ist gleichzeitig nicht mehr eintragungspflichtig in das Handelsregister und damit - hier liegt der wichtige Punkt - auch nicht mehr buchführungspflichtig. Es wird für den Einzelfall zu prüfen sein, inwieweit ein Handels- oder Fabrikationsgewerbe für die Rumpfgesellschaft noch vorliegt und ob - wenn es sich um ein anderes, nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe handelt - Art und Umfang einerseits einen kaufmännischen Betrieb und andrerseits eine geordnete Buchführung verlangen (Art 54 der Verordnung über das Handelsregister vorbehalten). Als generelles Erfordernis für das Vorliegen eines Gewerbes legt Art 52, Abs 3 der genannten Verordnung zudem eine selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete Tätigkeit fest. Das Problem der Abgrenzung hat das Bundesgericht wiederholt beschäftigt (zB BGE 56 I 127; 63 II 94; 70 I 105; 79 I 59, 177; 84 I 187; 87 II 253; 91 I 139).

Der zweite Punkt betrifft die Gesellschafter selbst und bezieht sich auf die Qualifikation des übergehenden Vermögens resp Geschäftes, der Teilunternehmung. Auch hier ist die handelsrechtliche Grundlage für die steuerwirtschaftliche Betrachtung zu legen: die Abgrenzung von Privatvermögen und Geschäftsvermögen. Die zivilrechtliche Zuordnung bildet neben wirtschaftlichen Gesichtspunkten Grundlage für die steuerliche Ausscheidung.

Das OR kennt die Unterscheidung in Privat- und Geschäftsvermögen nicht; es differenziert lediglich im Zusammenhang mit dem Verhältnis der Gesellschaft zu Gläubigern zwischen "ganzem Vermögen" in Art 568 und "Gesellschaftsvermögen" in Art 572. Daraus ergibt sich aber, dass das Gesamtvermögen eines Kollektivgesellschafters in seinen Anteil an der Kollektivgesellschaft einerseits und in das übrige - hier nicht näher zu umschreibende - Vermögen andrerseits zerfällt.

Wie bei der Frage der Beschlussfassung bereits angeführt, stellt der Anteil an der Kollektivgesellschaft, am Geschäftsvermögen, einen Gesamthandsanteil dar, über den der einzelne Gesellschafter nicht frei verfügen kann. Obschon Aktionär an sich Männer und Frauen, Inländer und Ausländer, juristische Personen wie andere Aktiengesellschaften, aber auch Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sein können (von Steiger, S. 134), liegt dem gewählten Modellfall nicht die ebenfalls denkbare Variante zugrunde, dass die Kollektivgesellschaft die Mitgliedschaft an der neu zu gründen-

den Unternehmung übernimmt, sondern die Kollektivgesellschafter selbst bringen gemeinsam die Teilunternehmung in die neu zu gründende AG ein und werden direkt anteilig Aktionäre. Der einzelne Gesellschafter, obwohl die Sacheinlage gemeinsam eingebracht wird, ersetzt s e i n e Bareinzahlung durch die Sacheinlage, die Einzahlungspflicht ist eine selbständige (Vuille, S. 74). Trotzdem bildet das Gesamtvermögen Gegenstand der Sacheinlage, d. h. die Gesellschafter bringen das ihnen zur gesamten Hand zustehende Vermögen gemeinsam in die AG ein, wobei sie als Zwischenphase eine einfache Gesellschaft eingehen.

Zahlenmässig wird der Vorgang anhand eines Beispieles im folgenden Unterabschnitt dargestellt werden.

641. 3 Veranschaulichung des Modellfalles I an einem Zahlenbeispiel

Im Interesse einer ungestörten, reibungslosen Abwicklung der Uebertragung empfiehlt es sich, analog zur Liquidationsbilanz gemäss Art 587 OR eine Aufspaltungsbilanz der Ursprungsgesellschaft aufzustellen und dadurch einerseits die buchmässige Abwicklung zu erleichtern und andrerseits die Grundlagen für die Aufstellung des Sacheinlagevertrages zu schaffen. Die Bewertungsfrage wurde bereits im Zusammenhang mit der Bewertung von Sacheinlagen besprochen.

Die Bilanz der Ursprungsgesellschaft zeige folgendes Bild:

Bilanz der Ursprungsgesellschaft per 31. 12. 1972

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	10	20	Banken
Forderungen	20	40	Kreditoren
Waren	50	50	Hypotheken
Wertschriften	30		
Mobilien	40	80	Kapitalkonto A
Liegenschaften	100	60	Kapitalkonto B
	250	250	

Dem Beschluss der Kollektivgesellschafter zufolge seien daraus folgende Teilbilanzen zu bilden:

Bilanz der Teilunternehmung, weiterbestehend als Rumpf-Kollektivgesellschaft per 1. 1. 1973

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	-	30	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10	21	Kapitalkonto A
Liegenschaften	60	19	Kapitalkonto B
	90	90	

Die hier angenommene Verminderung des Eigenkapitals der Ursprungsunternehmung von ursprünglich 140 auf 40 für die Rumpfunternehmung löst im Gegensatz zur Aktiengesellschaft kein besonderes Kapitalherabsetzungsverfahren aus. Die Sicherung der Forderungen ist durch die Haftung mit dem ganzen Vermögen und die Bestimmungen von Art 181 OR gewährleistet.

Uebergehende Teilunternehmung, vorgesehene Sacheinlage

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	15	30	Kreditoren
Waren	50	20	Hypotheken
Wertschriften	20		
Mobilien	30	59	Kapitalkonto A
Liegenschaften	40	41	Kapitalkonto B
	160	160	

Gründungsbilanz der AG bei S a c h e i n l a g e per 1.1.73

Aktiven			Passiven	
Liquide Mittel	5	10	Banken	
Forderungen	15	30	Kreditoren	
Waren	50	20	Hypotheken	
Wertschriften	20	29	Finanzkreditor A	
		21	Finanzkreditor B	
Mobilien	30	50	Aktienkapital	Ges. A: 30
Liegenschaften	40			Ges. B: 20
	160	160		

Das vorgesehene Aktienkapital von 50 wurde hier durch die Einbringung der Teilunternehmung liberiert, wobei der Eigenkapitalüberschuss (resp Ueberschuss der Aktiven über das Fremdkapital) von ebenfalls 50 je hälftig den beiden Kollektivgesellschaftern in Kontokorrent bei der Aktiengesellschaft gutgeschrieben wurde. Verdeutlicht werden diese Vorgänge durch die folgende Uebersicht über die vermögensmässigen Konsequenzen für die beiden Gesellschafter.

	Gesellschafter A		Gesellschafter B	
	v o r Aufspaltung	n a c h Aufspaltung	v o r Aufspaltung	n a c h Aufspaltung
Geschäftsvermögen in der Kollektivgesellschaft	80	21	60	19
Privatvermögen				
- Beteiligung, d. h. AK	-	30	-	20
- Forderung gegenüber der Aktiengesellschaft	-	29	-	21
Total Vermögen	80	80	60	60

641.1 Die vertragliche Verknüpfung der beiden Gesellschaften

Die als Kollektivgesellschaft weiterbestehende Teilunternehmung und die neu gegründete Aktiengesellschaft sind den getroffenen Modellannahmen zufolge durch Gesellschafteridentität verbunden: die Kollektivgesellschafter sind gleichzeitig Aktionäre der neuen Aktiengesellschaft. Eine erste Bindung, die Bindung durch Eigentümeridentität, liegt damit bereits vor. Der in der Literatur in Deutschland für die Bezeichnung des entstehenden Gebildes verwendete Ausdruck "Doppelgesellschaft" setzt jedoch als begriffswesentlich zusätzlich eine v e r t r a g l i c h e Bindung der beiden Unternehmungen voraus (zB Boschert und Schnell).

Ziel der vertraglichen Verknüpfungen ist es, die wirtschaftliche Einheit der in zwei rechtlich selbständige Unternehmungen aufgespaltene Ursprungsunternehmung trotzdem zu gewährleisten.

Je nach wirtschaftlicher Ausgestaltung, d. h. je nachdem, wie der Schnitt durch die Kollektivgesellschaft gelegt wird, ergeben sich unterschiedliche Möglichkeiten der vertraglichen Verknüpfung der beiden Unternehmungen. Der ganze Vorgang ist eng verwandt - wenn auch nicht identisch - mit den als Ausgliederung und Integration bezeichneten Prozesse im Organisationsbereich. Ausgegliedert werden beispielsweise einzelne Funktionen, die zu Abteilungen zusammengefasst werden, oder auch Objekte, zB die Herstellung bestimmter Produkte, die aus dem bisherigen Zusammenhang herausgelöst und verselbständigt werden. Denkbar sind die verschiedensten Kombinationen; zur Charakterisierung seien hier bloss die Funktionen Fabrikation und/oder Vertrieb übertragen. Die vertragliche Verknüpfung zur wirtschaftlichen Einheit lässt sich für diesen Fall ua durch folgende drei Vertragstypen erreichen:

1. Mietverträge für Liegenschaften
2. Lieferungs- und Abnahmeverträge
3. Pacht- oder uU Leasingverträge für Maschinen und übrige Fabrikationseinrichtung

Die aus Gründen der Uebersicht getroffene Beschränkung darf natürlich nicht verhüllen, dass noch weitere Möglichkeiten wie Lizenzverträge, Darlehensverträge usw bestehen würden. Drei Varianten der Funktionenteilung und die entsprechenden Verträge zeigt die folgende tabellarische Uebersicht:

	Als Kollektivgesellschaft weiterbestehende Teil-unternehmung		Neu gegründete Aktien-gesellschaft		Art der Verträge Verknüpfung
	Hauptaktiven	Funktionen	Hauptaktiven	Funktionen	
I	Liegenschaf-ten	Liegenschafts-verwaltung Vertrieb	-Maschinen Einrichtg. Wareninventar	Fabrikation	Mietvertrag Liegenschaften Lieferungs-/ Abnahmevertrag
II	Liegenschaf-ren Maschinen Einrichtg.	Verwaltung	Wareninventar	Fabrikation	Mietvertrag Liegenschaften Pachtvertrag Maschinen Lieferungs-/ Abnahmevertrag
III	Liegenschaft Maschinen Einrichtg.	Verwaltung	Wareninventar	Fabrikation Vertrieb	Mietvertrag Liegenschaft Pachtvertrag Maschinen

Ohne hier näher auf die rechtliche Qualifikation und die Ausgestaltung der auch etwa unter dem Sammelbegriff "Betriebsüberlassungsverträge" zusammengefassten Verträge einzutreten, sei darauf hingewiesen, dass sie in verschiedener Hinsicht von steuerwirtschaftlicher Bedeutung sein können. Im Vordergrund werden Fragen der Steuerumgehung stehen, besondere Fragen werden aber auch die sog Leistungsvereinbarungen in den Pachtverträgen zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft aufwerfen - sei es die Höhe des Pachtzinses, die Absprache betreffend Unterhalt, Neu anschaffungen und Ersatzinvestitionen oder auch die Tragung öffentlicher Abgaben und Versicherungen. Abzuklären wird aber auch die Frage der verdeckten Gewinnausschüttungen bei Finanzierungsvorgängen und bei Bezügen von Gesellschaftern/ Geschäftsführern sein.

642 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall II

Aufspaltung einer Aktiengesellschaft und Einbringung der Teilunternehmung in eine neu zu gründende Tochter-Aktiengesellschaft. Alleinaktionärin der Tochtergesellschaft ist die Ursprungsgesellschaft.

642.1 Der Aufspaltungsbeschluss

a) Die Zuständigkeit für den Beschluss

Organe der Willensbildung in der Aktiengesellschaft sind die Generalversammlung einerseits und die Verwaltung andrerseits. Der Generalversammlung als oberstem Organ der AG stehen gemäss Art 698 OR eine Reihe nicht delegierbarer Befugnisse zu: Festsetzung und Aenderung der Statuten, Wahl der Verwaltung und der Kontrollstelle, Abnahme der Jahresrechnung, Beschlussfassung über Gewinnverwendung und Entlastung der Verwaltung sowie über alle übrigen Gegenstände, die ihr von Gesetzes wegen oder aufgrund der Bestimmungen der Statuten zum Beschluss vorbehalten sind.

Der Verwaltung stehen von Gesetzes wegen die Geschäftsführung und die Vertretung zu; die Befugnisse der Verwaltung richten sich im einzelnen nach den gesetzlichen Bestimmungen, dann aber auch nach den Statuten, dem Reglement und den Beschlüssen der Generalversammlung. Anders formuliert ist die Verwaltung befugt, über alle Angelegenheiten Beschluss zu fassen, die nicht der Generalversammlung oder anderen Gesellschaftsorganen übertragen oder vorbehalten sind.

Die Frage der Zuständigkeit ist immer dann eindeutig beantwortet, wenn die Aufspaltung zu einer Aenderung der Statuten führt: zuständig ist hier stets die Generalversammlung. Als Beispiel von Statutenänderungen kommen in diesem Zusammenhang hauptsächlich Aenderungen des Unternehmungszwecks, Herabsetzung des Grundkapitals, Verlegung des Sitzes der Unternehmung oder Aenderung der Firma in Betracht.

Liegt keine Statutenänderung vor, so liesse sich die Zuständigkeit der Generalversammlung indessen auch aus Art 649 OR wegen "Verengerung des Geschäftsbereiches" ableiten. Es ist zwar umstritten, wie Zweck und Geschäftsbereich abzugrenzen sind (vgl zB von Steiger, S. 47 ff; Schucany, S. 25 und S. 62 ff; Siegwart, 1945 N 32 zu Art 626 OR, S. 211 ff; Gerhard, S. 47 ff; Scherer, S. 37), und ferner gibt es keine eindeutigen und vor allem keine allgemeingültigen Regeln, wann eine Aenderung des Zweckes oder des Geschäftsbereiches überhaupt vorliegt. Die Frage muss

aber aus der konkreten Situation heraus, d. h. aufgrund der Umschreibungen der Bedeutung des übergehenden Teiles entschieden werden.

Die eindeutige Zuständigkeit der für den Aufspaltungsbeschluss im Sinne eines Aktes der Geschäftsführung und Vertretung ist auf den Fall beschränkt, dass dem VR entsprechende Kompetenzen bereits durch die Statuten eingeräumt sind. Gleiches gilt für den Fall, dass entschieden werden kann, er bewege sich mit dem Aufspaltungsbeschluss innerhalb der Grenzen des Geschäftsbereiches.

b) Quorumsvorschriften

Für die Beschlüsse der Generalversammlung gilt grundsätzlich das Mehrheitsprinzip, abgesehen von der einen Ausnahme des Beschlusses zum Entzug wohlerworbener Rechte der Aktionäre, welcher der Einstimmigkeit bedarf (von Steiger, S. 191). Zusätzliche Bedingungen sind neben hier nicht relevanten Beispielen für folgende Fälle einzuhalten:

Ist die Aufspaltung mit einer Aenderung des Unternehmungszweckes verbunden, so muss der Beschluss - abweichende Regelungen in den Statuten vorbehalten - mindestens die Stimmen von zwei Dritteln des Grundkapitals auf sich vereinigen (Art 648 OR).

Liegt die Befugnis zur Fassung des Aufspaltungsbeschlusses bei der Verwaltung, so herrscht bei einer mehrköpfigen Verwaltung das Einstimmigkeitsprinzip (gemeinsame Geschäftsführung), abweichende Regelungen in den Statuten wiederum vorbehalten (Schluep, S. 62).

c) Form des Beschlusses

Statutenaenderungen bedürfen qualifizierter Schriftlichkeit durch öffentliche Beurkundung sowie Anmeldung und Eintrag in das Handelsregister (Art 647, Abs 1 und 1, Art 937 OR, ferner Art 59, Abs 1 HRegV).

Für alle übrigen Beschlüsse der Generalversammlung ist Schriftlichkeit, d. h. Führung eines Generalversammlungsprotokolls, vorgeschrieben (Art 702 OR).

Für Verhandlungen und Beschlüsse der Verwaltung ist in Art 715 OR ebenfalls die Führung eines Protokolls vorgeschrieben; es ist grundsätzlich auch zu führen, wenn die Verwaltung einer einzigen Person anvertraut ist.

d) Inhalt des Beschlusses

Analog zu Modellfall I muss der Beschluss inhaltlich mindestens den Willen ausdrücken, die Ursprungsunternehmung aufzuspalten und eine Tochtergesellschaft zu gründen. Für zusätzliche fakultative Bestandteile des Beschlusses sei auf die Ausführungen an genannter Stelle verwiesen.

642.2 Konsequenzen für die Ursprungsgesellschaft und ihre Aktionäre

Gründerin der Tochtergesellschaft und Sacheinlegerin ist die Muttergesellschaft. Sie überträgt einen Teil ihrer Aktiven und Passiven auf die neu zu gründende Tochter-Aktiengesellschaft. Die Muttergesellschaft bleibt mit wirtschaftlich weitgehend gleicher, rechtlich aber veränderter Struktur weiterbestehen: in der Vermögensstruktur tritt an die Stelle einzelner, individueller Rechte und Verpflichtungen die Beteiligung an der neuen Aktiengesellschaft; die schuldrechtlichen Verträge werden durch die gesellschaftsrechtliche Beteiligung ersetzt.

Durch Gründung der Tochtergesellschaft entsteht eine "Beteiligung mit massgebendem Einfluss". Die Mutterunternehmung wird zu einer Holdinggesellschaft, d. h. einer Kapitalgesellschaft, "deren Zweck ausschliesslich oder vorwiegend in der Beteiligung oder dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmungen besteht, auf die sie zugleich einen massgebenden Einfluss ausüben" (Gygax, S. 162). Das Zivilrecht befasst sich mit der Holdinggesellschaft nur wenig und nur in unwesentlichen Punkten; im OR sind lediglich die beiden Sondernormen Art 671, Abs 4 zum Reservefonds und Art 711, Abs 2 betreffend Nationalität und Wohnsitz der Verwaltung enthalten (Siegwart A., 1945, Einleitung, S. 60). * Im Gegensatz dazu erfährt die Holdinggesellschaft im Steuerrecht eine ausführlichere Behandlung, die noch zu erläutern sein wird.

Für die Aktionäre der Ursprungsgesellschaft hat die Aufspaltung und Gründung der Tochtergesellschaft keine vermögensmässigen Konsequenzen. Die Beteiligung des einzelnen Aktionärs bleibt unberührt, der innere Wert der Aktiven verändert sich durch die bilanzmässige Umstrukturierung, wie sie oben angedeutet wurde, nicht, da - den Modellannahmen entsprechend - weder zusätzliche Kapitalien zufliess-

* (Siegwart befasst sich in N 152-214 der Einleitung - S. 57-79 ausführlich mit der Holdinggesellschaft und weist insbesondere auf die zur Einmann-Aktiengesellschaft teilweise analogen Probleme hin.)

sen noch Entnahmen vorgesehen sind.

Die Einbringung der Teilunternehmung entspricht einer Apportgründung der besprochenen Art. Für die Gründung sind die Vorschriften von Art 625 OR betreffend Mindestzahl der Aktionäre zu beachten. In der Regel wird wohl so vorgegangen, dass neben einem Mitglied der Verwaltung als Vertreter der Muttergesellschaft und Hauptaktionärin für die Gründung zwei weitere natürliche Personen - Mitglieder der Verwaltung, Aktionäre, leitende Angestellte oder beliebige Dritte - als Gründer auftreten, die ihre Aktien nach erfolgter Gründung wieder auf die Muttergesellschaft übertragen. Während juristische Personen ohne weiteres als Aktionäre auftreten können, sind sie als solche nicht als Mitglied der Verwaltung wählbar (Art 707 OR), hingegen können an ihrer Stelle ihre Vertreter gewählt werden.

642.3 Veranschaulichung des Modellfalles II an einem Zahlenbeispiel

Ausgegangen sei von einer in Aktiven und Fremdkapital mit Modellfall I übereinstimmenden Bilanz der Ursprungsgesellschaft; das Eigenkapital von 140 ist aufgeteilt in 50 Aktienkapital und 90 offene Reserven.

Bilanz der Ursprungsgesellschaft per 31.12.1972

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	10	20	Banken
Forderungen	20	40	Kreditoren
Waren	50	50	Hypotheken
Wertschriften	30		
Mobilien	40	50	Aktienkapital
Liegenschaften	100	90	offene Reserven
	250	250	

Dem Aufspaltungsbeschluss entsprechend sind folgende Teilbilanzen zu bilden:

Bilanz der Teilunternehmung, weiterbestehend als Muttergesellschaft

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	-	30	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10	50	Aktienkapital
Liegenschaften	60	90	offene Reserven
Forderungen gegenüber der Tochtergesellschaft	100		
	190	190	

Uebergehende Teilunternehmung, vorgesehene Sacheinlage in die Tochtergesellschaft

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	15	30	Kreditoren
Waren	50	20	Hypotheken
Wertschriften	20		
Mobilien	30	100	Verpflichtung gegenüber der
Liegenschaften	40		Muttergesellschaft
	160	160	

Die in den beiden Teilbilanzen aufgeführte Forderung resp Verpflichtung von 100 wird durch die Gründung und Sacheinlage zu Aktienkapital. Massgebend dafür, ob der volle Aktivüberschuss über das Fremdkapital zu Aktienkapital werden soll, dürften vor allem Finanzierungsüberlegungen sein (Haftungskapital, Kreditwürdigkeit etc). Denkbare Alternativen wären zB nur für die Hälfte Aktienkapital zu bilden und die andere Hälfte in Anwendung der Vorschriften über die Ueberpari-Emission als Agio in die gesetzliche Reserve gemäss Art 624 OR zu überweisen oder aber den nicht in Aktienkapital umgewandelten Teil in ein Darlehen der Mutter- an die Toch-

tergesellschaft umzuwandeln. Bei der Art der Ausgestaltung sind indessen auch die steuerlichen Gesichtspunkte mit zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Beispiel wurde der ganze Ueberschuss der Aktiven über das Fremdkapital in Aktienkapital umgewandelt, sodass sich folgende Gründungsbilanz der Tochtergesellschaft ergibt:

Gründungsbilanz der Tochtergesellschaft per 1. 1. 1973

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	15	30	Kreditoren
Waren	50	20	Hypotheken
Wertschriften	20		
Mobilien	30	100	Aktienkapital
Liegenschaften	40	-	offene Reserven
	160	160	

Der gewählten Lösung entsprechend ist die ganze Forderung gegenüber der Tochtergesellschaft als Beteiligung in die Bilanz der Muttergesellschaft zu übernehmen:

Eröffnungsbilanz der Muttergesellschaft nach durchgeführter Aufspaltung und Sacheinlagegründung per 1. 1. 1973

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	-	30	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10	50	Aktienkapital
Liegenschaften	60	90	offene Reserven
Beteiligung (Aktienkapital der Tochtergesellschaft)	100		
	190	190	

643 Die Darstellung des Aufspaltungsprozesses für Modellfall III

Aufspaltung einer Aktiengesellschaft und Einbringen der Teilunternehmung in eine neu zu gründende Aktiengesellschaft. Die beiden Teilunternehmungen, d. h. die weiterbestehende Ursprungsgesellschaft und die neue Aktiengesellschaft werden rechtlich und wirtschaftlich vollständig voneinander getrennt.

643. 1. Der Aufspaltungsbeschluss

Bezüglich Zuständigkeit für den Beschluss als auch für seine Form sind die Ausführungen zu Modellfall II unverändert zu übertragen. Inhaltlich muss ebenfalls mindestens der Wille zur Aufspaltung geäussert werden, doch ist für den Modellfall III der Aufspaltungsvertrag zwingend Bestandteil des Beschlusses.

643. 2 Der Aufspaltungsvertrag

Gemäss Modellannahmen soll nach erfolgter Aufspaltung keine Verbindung mehr zwischen Ursprungsgesellschaft und Teilunternehmung bestehen. Durch den Ausschluss der Aktionäridentität beider Gesellschaften, d. h. der Bindung durch Eigentum gleichzeitig an beiden Gesellschaften, wird naturgemäss die Ebene der Gesellschafter berührt: Die Aktionäre der Ursprungsaktiengesellschaft teilen sich auf in eine erste Gruppe, bezeichnet mit "A", die weiterhin Aktionär der Ursprungsgesellschaft bleibt und eine zweite Gruppe, mit "B" bezeichnet, die sich von der Ursprungsgesellschaft löst und Aktionärin der neu zu gründenden Unternehmung wird.

a) Die Rechtsnatur des Aufspaltungsvertrages

Der Aufspaltungsvertrag ist ein kombinierter Vertrag. Auf der einen Seite handelt es sich um einen synallagmatischen Vertrag oder Interessen-Gegensatz-Vertrag, d. h. um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft nicht gesellschaftsrechtlicher Natur, in dem beide Partner - wer als Parner auftreten kann, wird noch zu besprechen sein - sowohl berechtigt wie verpflichtet werden. Während bei den Modellfällen I und II die übertragenden und übernehmenden Rechtssubjekte identisch sind, d. h. zusammenfallen und bloss unterschiedliche rechtliche Funktionen ausüben, sind es hier unabhängige Partner (eingeschränkt für den Fall, dass die Ursprungsgesellschaft selbst den Vertrag abschliesst, s. unten) mit nicht mehr gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen. Auf der andern Seite enthält der Aufspaltungsvertrag gesellschaftsrechtliche Elemente, indem er Bestimmungen betreffend Aufspaltung der Ursprungsunternehmung, betreffend Sacheinlagegründung und betreffend Aktientausch enthält.

b) Vertragspartner im Aufspaltungsvertrag

Als Vertragspartner kommen einerseits je die beiden Aktionärgruppen A und B in Frage - Aufspaltungsbeschluss immer vorausgesetzt - oder andrerseits die Ursprungsgesellschaft selbst, vertreten durch ihre Organe, und die Aktionärgruppe B. Für den zweiten Fall ist zu prüfen, inwieweit das Erwerbsverbot eigener Aktien gemäss Art 659, Abs 1 OR übertreten sein könnte.

Ist die Aufspaltung mit einer Herabsetzung des Grundkapitals der Ursprungsgesellschaft verbunden, so kann die Aktiengesellschaft die Aktien aufgrund von Ziff 1 des genannten Artikels ohne weiteres übernehmen, mit der Auflage, sie sofort zu vernichten.

Findet keine Herabsetzung des Grundkapitals statt, d. h. wird die Aufspaltung zulasten freier Reserven durchgeführt, so ist eine Aktienübernahme aufgrund von Ziff 2 desselben Artikels gangbar. Im Umfange des Aktivenüberschusses über das Fremdkapital entsteht eine Forderung gegenüber der Aktionärgruppe B, die durch die erworbenen - eigenen - Aktien erfüllt wird (vgl Teilbilanz der zurückbleibenden Teilunternehmung im Zahlenbeispiel). Art 659, Abs 3 verlangt, dass die Aktien mit "tunlicher Beschleunigung wieder zu veräussern" sind; die Veräusserung hat hier aber den besonderen Charakter einer unentgeltlichen Uebertragung der übernommenen eigenen Aktien auf die Aktionärgruppe A, um deren Vermögens-Situation vor Aufspaltung wieder herzustellen. Die Reduktion des inneren Wertes der Aktien der Gruppe A muss kompensiert werden durch eine äquivalente Erhöhung der Zahl der ihr zustehenden Aktien. Die Ausbuchung über freie Reserve stellt handelsrechtlich gesehen keine Ausschüttung, sondern eine rein buchmässige Berücksichtigung des Eigenkapitalentzuges durch Aufspaltung dar. Zu prüfen wird indessen die steuerliche Seite dieser Buchung sein.

c) Form des Aufspaltungsvertrages

Seiner rechtlichen Qualifikation entsprechend besteht - allfällige Formvorschriften für den Uebergang der einzelnen Bestandteile der Teilunternehmung vorbehalten - grundsätzlich Formfreiheit (vgl auch Irminger, S. 89).

d) Inhalt des Aufspaltungsvertrages

Der Aufspaltungsvertrag als vertragliche Regelung der Geschäftsübernahme mit Aktiven und Passiven im Sinne von Art 181 OR stellt - wie bereits mehrmals erwähnt -

das obligationenrechtliche Grundgeschäft dar, das die einzelnen Uebertragungsakte auslöst. Es sind darin mindestens Rechte und Pflichten je der übertragenden und der übernehmenden Partei festzulegen. In der Regel wird der Aufspaltungsvertrag (Uebernahmevertrag) folgende Regelungen enthalten:

1. Willensäusserung auf Uebertragung und Eigentumsverschaffung sowie auf Entschädigung und Annahme.
2. Gegenstand; üblicherweise Inventar der übergehenden Bestandteile der Teilunternehmung
3. Anrechnungswert und allenfalls Festlegung von Bewertungsgrundsätzen für Waren, Mobiliar, Maschinen, Immobilien, angefangene Arbeiten etc.
4. Gegenleistung: Anzahl Aktien der Ursprungsgesellschaft
5. Uebergang von Nutzen und Gefahr und Zeitpunkt des Inkrafttretens des Vertrages
6. Gewährleistung
7. Bei Uebergang von Immobilien separater, öffentlich beurkundeter Kaufvertrag zu Handen des Grundbuchamtes
8. Tragung der Aufspaltungs- und Uebertragungskosten
9. ev Formulierung eines Konkurrenzverbotes
10. ev Suspensivbedingung, dass der Aufspaltungsbeschluss, dessen Bestandteil der Aufspaltungsvertrag bildet, vom zuständigen Organ der Ursprungsgesellschaft angenommen wird.

643. 3 Konsequenzen für die Ursprungsgesellschaft und ihre Aktionäre

Ist die Aufspaltung für die Ursprungsgesellschaft mit einer Herabsetzung des Grundkapitals verbunden, so sind die zwingenden Vorschriften von Art 732 bis 734 OR zu beachten: Aenderung der Statuten (öffentliche Beurkundung, ev qualifiziertes Mehr), besonderer Revisionsbericht, dass die Forderungen der Gläubiger trotz der Herabsetzung des Grundkapitals voll gedeckt sind und dreimalige Aufforderung an die Gläubiger; die Kapitalherabsetzung kann erst nach Beachtung einer gesetzlichen Sperrfrist vollzogen werden.

Für die Aktionäre hat die Aufspaltung bei Abwicklung auf der Basis von Verkehrswerten und der verhältnismässigen Beteiligung entsprechend keine Konsequenzen für den inneren Wert der einzelnen Beteiligung. Im Gegensatz dazu entsteht jedoch eine qualitative Aenderung, indem für beide Aktionärgruppen das anteilige Eigentum an der Gesamtursprungsunternehmung in ein Gesamteigentum je an einer Teilunternehmung übergeht.

Die Einbringung der Teilunternehmung - in der Regel durch die Aktionärgruppe B, die als Gründer und Aktionär auftritt - stellt eine normale Apportgründung dar und bedarf keiner weiteren Erläuterungen.

643. 4 Veranschaulichung des Modellfalles III an einem Zahlenbeispiel

Ausgegangen sei von der Bilanz der Ursprungsgesellschaft gemäss Modellfall II.

Bilanz der Ursprungsgesellschaft per 31. 12. 1972

Aktiven			Passiven	
Liquide Mittel	10	20	Banken	
Forderungen	20	40	Kreditoren	
Waren	50	50	Hypotheken	
Wertschriften	30			
Mobilien	40	50	Aktienkapital	Gruppe A 30 Gruppe B 20
Liegenschaften	100	90	offene Reserven	
	250	250		

Dem Aufspaltungsbeschluss entsprechend sind folgende Teilbilanzen zu bilden:

Bilanz der Teilunternehmung, weiterbestehend als reduzierte Ursprungsunternehmung

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	15	30	Kreditoren
Waren	30	30	Hypotheken
Wertschriften	20		
Mobilien	30	50	Aktienkapital
Liegenschaften	54	90	offene Reserven
Forderungen gegenüber dem Uebernehmer der übergehenden Teil-Unternehmung (Aktionärgruppe B)	56		
	210	210	

Uebergehende Teilunternehmung, vorgesehene Sacheinlage in die neu zu gründende Aktiengesellschaft

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	20	20	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10		
Liegenschaften	46	56	Aktivenüberschuss
	96	96	

Die Aktionärgruppe B enthält gegen Rückgabe ihrer Aktien der Ursprungsgesellschaft von nominell 20 die Teilunternehmung mit einem Bilanzwert von 56. Es sind analog zu Modellfall II Finanzierungsüberlegungen, aber auch steuerliche Gründe, die darüb entscheiden, auf welche Art das Eigenkapital in die neu gegründete Aktiengesellschaft übertragen wird. Denkbar sind entweder die Bildung von ausschliesslich Aktienkapital, die Bildung von gesetzlich minimal 50.000 Aktienkapital bei Zuweisung des Reste an die offenen Reserven oder eine gemischte Variante. Im vorliegenden Fall wurde die Eigenkapitalstruktur der Ursprungsunternehmung beibehalten und das Aktienkapital mit 20 der Kapitalherabsetzung der Ursprungsunternehmung entsprechend festgesetzt.

Gründungsbilanz der neu gegründeten Aktiengesellschaft per 1.1.1973

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	20	20	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10	20	Aktienkapital
Liegenschaften	46	36	offene Reserven
	96	96	

Mit dem Uebergang der 20 Aktienkapital der Ursprungsunternehmungen von der Aktionärgruppe B an die Ursprungsunternehmung entsteht in deren Bilanz anstelle der Forderungen von 56 eine Beteiligung - allerdings eine Beteiligung an sich selbst - die wie folgt aufzulösen ist: Kapitalherabsetzung von 20, Abschreibung zulasten offener Reserven von 36. Dieser Betrag entspricht dem übergegangenen Anteil an den offenen Reserven.

Bilanz der reduzierten Rumpfunternehmung per 1.1.1973

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	15	30	Kreditoren
Waren	30	30	Hypotheken
Wertschriften	20		
Mobilien	30	30	Aktienkapital
Liegenschaften	54	54	offene Reserven
	154	154	

65 Zusammenfassung

Als Ziel des handelsrechtlichen Abschnittes wurde fixiert, deskriptiv den Rahmen und die Grenzen abzustecken, innerhalb deren sich die vorgesehenen Handlungsalternativen im Entscheidungsprozess des Unternehmers bewegen müssen. Gleichzeitig bildet der handelsrechtliche Abschnitt Basis für die nachfolgende ausführliche Behandlung der steuerlichen Konsequenzen der Unternehmungsaufspaltung.

Die Analyse der einzelnen Teilvorgänge und ihrer Aggregation zum Gesamtvorgang ergibt, dass die Unternehmungsaufspaltung handelsrechtlich zulässig ist; es handelt sich um einen rechtsgültigen Vorgang.

Die Prüfung der Rechtsnatur oder der rechtlichen Qualifikation ergab, dass die Unternehmungsaufspaltung für die weiterbestehende Ursprungsunternehmung keinen Liquidationstatbestand darstellt, sondern dass mit der Uebertragung des übergehenden Teiles ein Veräusserungstatbestand (Uebernahme eines Vermögens mit Aktiven und Passiven gemäss Art 181 OR) mit Uebergang der Forderungen und Verpflichtungen durch Singularsukzession erfüllt ist, gleichzeitig aber eine normale Sacheinlagegründung einer Aktiengesellschaft vorliegt.

Vielfältig sind die zu beachtenden Vorschriften für die Regelung der einzelnen Stufen und Bestandteile im Prozess je nach Rechtsform, je nach Umfang der übergehenden Teilunternehmung, je nach beteiligten Rechtssubjekten und je nach der Art der vorgesehenen Abwicklung.

7 DIE STEUERLICHEN KONSEQUENZEN

Grobgliederung des Abschnittes 7:

71 Allgemeines

72 Einmalige Besteuerung: Die Steuerpflicht der Unternehmung aus Realisierung stiller Reserven

73 Uebrige einmalige steuerliche Konsequenzen

74 Laufende steuerliche Konsequenzen

75 Zusammenfassung und Ausblick

71 Allgemeines

Feingliederung des Unterabschnittes 71:

711 Die Lokalisierung der durch die Unternehmungsaufspaltung entstehenden Steuertatbestände im steuerlichen Gesamtgebäude

712 Die Wahl von Kriterien als Massstab für die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen

713 Aufbau des steuerlichen Kapitels

Die Untersuchung der steuerlichen Konsequenzen ist zentral. Es wurde jedoch bereits mehrmals darauf hingewiesen, dass die betriebswirtschaftliche Fragestellung den Rahmen für die Gesamtuntersuchung bildet: obschon Hauptproblem, ist die steuerliche Fragestellung in das übergeordnete Gesamtkonzept - die Darstellung des Entscheidungsvorganges - einzuordnen. Die Steuer als Komponente im Entscheidungsprozess tritt auf allen Stufen in Erscheinung; steuerliche Gründe können Motiv und Auslöser für den Entscheid bilden, die Reduktion der Steuerlast kann allein oder als Teil Zielsetzung der Entscheidung sein und die Aufstellung möglicher Handlungsalternativen kann im Gestaltungsprozess wesentlich durch steuerliche Gesichtspunkte beeinflusst sein.

Die Hauptbedeutung liegt naturgemäss auf der Stufe der Konsequenzenermittlung; ihr liegt die in steuerlichen Untersuchungen zumeist übliche partiale Fragestellung nach den steuerlichen Auswirkungen einer vorgegebenen Alternative zugrunde. Partial ist diese Betrachtungsweise deshalb zu nennen, weil die Objekt/Steuer-Beziehung losgelöst vom gesamten Vorgang und losgelöst von den übrigen Konsequenzen betrachtet wird.

Kaum Probleme dürften in der Phase der Bewertung der Konsequenzen auftreten, da es sich bei den Steuern durchwegs um quantitative und nominelle Grössen handelt. In der Entscheidungsphase, im Wahlakt selbst, treten die Steuern in die Reihe aller übrigen Konsequenzen zurück; sie sind hier nicht mehr gesondert zu behandeln.

In der Durchführungs- und Kontrollphase sind es vor allem formelle Steuerfragen und konkrete Fragen der Steuerbemessung, die in den Vordergrund treten.

Wie erwähnt, liegt die Hauptbedeutung der steuerlichen Fragestellung auf der Stufe der Konsequenzenermittlung; es sind einige Besonderheiten, die der steuerlichen Frage eine besondere Stellung zukommen lassen. Grundsätzlich hat zwar jede Entscheidung auch steuerliche Konsequenzen, da sie sich grundsätzlich immer auf die Steuerobjekte Gewinn/Kapital auswirken kann. Die Bestrebungen der Betriebswirtschaftslehre gehen denn auch dahin, die Steuern nach Möglichkeit mit in formalisierte Entscheidungskalküle und in Modelle, in denen die Zielsetzung quantifiziert werden kann, einzubeziehen. Im Bereiche von betrieblichen Einzelentscheiden ist wohl die Untersuchung der Steuern in Investitionsentscheidungen am weitesten entwickelt und auch am grössten in der praktischen Anwendung (vgl. zB Schneider, S. 543; Albach, 1964, S. 436-448; Laux; Giersch; Albach 1970; Geese; Buchner, S. 671 ff).

Gegenüber den übrigen Konsequenzen heben sich die Steuern jedoch vor allem durch folgende drei Besonderheiten ab:

1. Steuern stellen exogene Bestimmungsfaktoren im Entscheidungsprozess dar; d. h. die Steuer als ausserbetrieblich bestimmte Grösse ist der Beeinflussung durch den Einzelunternehmer in der Regel weitgehend entzogen; Grundlage für die Besteuerung ist grundsätzlich das Gesetz, wobei jedoch, soweit das Gesetz Lücken aufweist oder Fragen zur weiteren Interpretation für den Einzelfall absichtlich offenlässt, zusätzlich die Rechtsprechung der Steuerjustizbehörden und die Praxis der Steuerbehörden zu berücksichtigen sind. Sobald indessen gestützt darauf die objektiven, subjektiven und zeitlichen Voraussetzungen für die Besteuerung gegeben sind, ist eine Einflussnahme weitgehend auf Ermessensfragen beschränkt. Steuervermeidung und Steuerausweichung als Möglichkeiten, der Besteuerung zu entgehen, gehören nicht in den Problembereich der Konsequenzen, sondern sind auf der Stufe Wahl der Handlungsalternativen einzuordnen.

2. Prognostizierbarkeit. Konsequenzenermittlung bedeutet ua Prognose und stellt damit eine Annahme über eine Grösse in der Zukunft dar. Jeder Prognose kann ein Wert für den Grad der Sicherheit ihres Eintreffens zugeordnet werden, wobei die

Skala von völliger Ungewissheit bis zur Sicherheit des Eintreffens reichen kann. Bei gegebenem Objekt (auf die zusätzliche Unsicherheit bezüglich des Ausmasses des Objektes selbst - wie beispielsweise Gewinnerwartungen - sei hier nicht eingetreten) lassen sich die steuerlichen Konsequenzen dann mit Sicherheit voraussagen, wenn sie sich direkt aus der gesetzlichen Grundlage ergeben. Die genannten Fälle der Lücken und der absichtlich offenen Fragen aber führen zu Unsicherheit über das Eintreten der effektiven steuerlichen Konsequenzen. Im Entscheidungskalkül wird wird man deshalb bestrebt sein, den Unsicherheitsbereich nach Möglichkeit einzuschränken (Wehmeyer, S. 94). Als Mittel zur Reduktion der Unsicherheit dient einerseits das Studium der Fachliteratur und Rechtsprechung, andrerseits bietet sich der Weg an, von der Veranlagungsbehörde eine verbindliche Zusage betreffend die voraussichtliche Besteuerung des entsprechenden Tatbestandes einzuholen. Zu berücksichtigen bleibt indessen, dass vorgesetzte Instanzen der auskunfterteilenden Behörde an die Auskünfte nicht unbedingt gebunden sind (vgl. Archiv, Bd 30, S. 457; Bd 35, S. 210; Wehmeyer, S. 95; Hartz, S. 248-250). Kaum erfassen lässt sich die Unsicherheit über die künftige Entwicklung der Steuergesetze und über Rechtsauslegung und Praxis (Pohmer, 1964, S. 681).

3. Unternehmerische Entscheide sind Optimierungs-Entscheidungen; besondere Bedeutung hat darin der Faktor Zeit. Es ist als charakteristisch für eine Vielzahl steuerlicher Probleme zu betrachten, dass unterschiedliche Steuerbelastungen entstehen je bei kurz- oder bei langfristiger Betrachtung der steuerlichen Gesamtkonsequenzen. Beispielsweise ergeben sich gegenläufige Tendenzen der Steuerbelastung aus der einmaligen Besteuerung eines Vorganges einerseits und aus der laufenden Besteuerung auf der Basis der veränderten Grundlagen andrerseits. Gesamtoptimierung bedeutet somit, dass nicht nur sämtliche betriebswirtschaftliche und steuerliche Konsequenzen an einem Stichtag berücksichtigt werden, sondern dass neben einmaligen auch laufende Konsequenzen innerhalb des ganzen Planungs-Zeitraumes miteinbezogen werden. Gerade beim wesentlichen Punkt der Realisierung stiller Reserven sind Realisierung und damit Besteuerung im Zeitpunkt x den höheren Abschreibungsmöglichkeiten gegenüberzustellen; ceteris paribus muss eine einmalige Besteuerung der stillen Reserven langfristig und gesamthaft gesehen keineswegs zu einer höheren Steuerbelastung führen.

Im Anschluss an diese einleitenden allgemeinen Bemerkungen zu den steuerlichen Konsequenzen einer Handlungsalternative sei im folgenden das im Unterabschnitt 23 dargestellte Grundproblem für die Untersuchung der Aufspaltung auf den steuer-

lichen Teil übertragen. Wie an genannter Stelle angeführt, weist das Grundproblem sowohl deskriptive als auch analytische und normative Dimensionen auf; diese drei Grundfragen bilden denn auch Basis für die Gestaltung der folgenden Untersuchungen, wobei jedes Teilproblem wie folgt angegangen wird:

1. Beschreibung der steuerlichen Konsequenzen des entsprechenden Teilproblems
2. Beurteilung dieser Konsequenzen anhand bestimmter Massstäbe
3. Formulierung von Vorschlägen für die Weiterentwicklung aufgrund der Beurteilung

Vorweg sind jedoch zwei grundsätzliche Fragen zu behandeln: die Frage der Lokalisierung der Aufspaltung im steuerlichen Gesamtgebäude und die Frage des Beurteilungsmassstabes für die steuerlichen Konsequenzen.

711 Die Lokalisierung der durch die Unternehmungsaufspaltung entstehenden Steuertatbestände im steuerlichen Gesamtgebäude

Die Unternehmungsaufspaltung ist auch in steuerlicher Hinsicht komplex und vieldimensional; der subjektiven Vielfalt durch eine Mehrzahl von Steuerpflichtigen steht eine noch grössere objektive Vielfalt gegenüber, die sich in den angesprochenen Tatbeständen und damit in den verschiedenen Steuerarten manifestiert. Es erscheint deshalb unerlässlich, die Teilprobleme im steuerlichen Gesamtgebäude zu lokalisieren und den Ueberblick über der Gesamtzusammenhang zu vermitteln, der in der späteren detaillierten Besprechung verloren zu gehen droht. Aus der beschreibenden Uebersicht ergibt sich ausserdem eine Gesamtschau über die offenen und zu behandelnden steuerlichen Probleme im Zusammenhang mit der Unternehmungsaufspaltung.

Die folgende Uebersicht und die weiteren Ausführungen orientieren sich konsequenterweise an der bisher verwendeten Systematik, indem für den Aufbau als primäres Gliederungskriterium die durchwegs zugrunde gelegte Unterteilung in Zustand/Prozess Zustand herangezogen wird. Sekundäres Gliederungskriterium ist die subjektive Seite des steuerlichen Rechtsverhältnisses, weitere Dimensionen werden nur insoweit angesprochen, als sie für die Problemstellung relevant sind. In diesem Zusammenhang sei eine Einschränkung bezüglich der Dimension "Steuerhoheit" angebracht: Es würde den Rahmen bei weitem sprengen, für Teilprobleme lückenlos die Ausgestaltungsvarianten aller Kantone heranzuziehen; es sei deshalb festgelegt, dass die Probleme grundsätzlich für die Wehrsteuer (WStB) und für die Staatssteuer des Kantons Bern (StG) untersucht werden. Dies schliesst selbstverständlich nicht aus, dass für Einzelprobleme, insbesondere neue Lösungen, auch andere Steuergesetze heranzuziehen sind.

711.1 Besteuerung im Zustand v o r Aufspaltung

Obschon es sich hier um die normale, d. h. laufende Besteuerung handelt, soll sie doch zur Umschreibung der Ausgangssituation kurz skizziert werden.

a) Die Ursprungsunternehmung als Steuersubjekt

Die Ursprungsunternehmung in der Rechtsform der Kollektivgesellschaft ist weder im Wehrsteuerrecht noch im bernischen Recht Steuersubjekt der direkten Steuern (Einkommen: WStB Art 18; StG Art 5; Vermögen: StG Art 5). Einkommen und Vermögen der Kollektivgesellschaft werden vorerst gesamthaft ermittelt und d e n e i n z e l n e n G e s e l l s c h a f t e r n im Verhältnis ihrer Beteiligung aufgeteilt zu ihrem übrigen Einkommen/Vermögen hinzugerechnet: Steuersubjekt für die direkten Steuern sind immer die Gesellschafter.

Die Ursprungsunternehmung in der Rechtsform der Aktiengesellschaft entrichtet eine Steuer vom Reinertrag (Reinertrag, WStB Art 48/49, Gewinn StG Art 64) sowie eine Steuer vom Kapital (Ergänzungssteuer: WStB Art 48; Kapital: StG Art 68).

b) Die Gesellschafter der Ursprungsunternehmung als Steuersubjekte

Für die Kollektivgesellschafter kann auf das oben Gesagte verwiesen werden; nur sie sind - anteilig - steuerpflichtig für Gewinn und Vermögen der Kollektivgesellschaft. Es bleibt bloss anzumerken, dass das Einkommen aus Kollektivgesellschaft Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.

Der Aktionär ist steuerpflichtig für offen oder verdeckt ausgeschütteten Gewinn der Aktiengesellschaft (Einkommen aus beweglichem Vermögen gemäss Art 21, Abs 1, lit c des WStB und Einkommen aus Vermögen im Sinne von Art 28, Abs 1 StG) und vermögenssteuerpflichtig bei der Staatssteuer für den Vermögenswert der Beteiligung an der AG (Art 48 und 57 StG). Es resultiert als gewollte Besonderheit für juristische Personen die doppelte Besteuerung, eine sogenannte wirtschaftliche Doppelbelastung, indem das wirtschaftlich gleiche Objekt teilweise sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter besteuert wird.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sowohl der Kollektivgesellschafter als auch der Aktionär daneben für allfällige Saläre, Gratifikationen usw. aus den entsprechenden Unternehmungen steuerpflichtig sind.

711.2 Die Besteuerung des Aufspaltungsprozesses

Der Aufspaltungsvorgang, der Prozess, stellt das Element zur qualitativen Abgrenzung von verwandten, im Leben der Unternehmung aussergewöhnlichen, d. h. über die normale Geschäftstätigkeit hinausgehenden Prozessen wie Gründungen, Zusammenschlüssen oder Liquidationen dar.

a) Die Ursprungsunternehmung als Steuersubjekt

Die Uebertragung eines Teiles auf eine neu zu gründende Unternehmung bei Aufspaltung stellt für die Ursprungsunternehmung handelsrechtlich einen Veräusserungstatbestand dar.

Das steuerrechtlich massgebende Veräusserungsgeschäft kann dabei grundsätzlich bezüglich der verwendeten Werte auf vier verschiedene Arten abgewickelt werden:

1. Die Uebertragung erfolgt zu steuerlich massgebenden Buchwerten, wobei die Buchwerte gleichzeitig den Verkehrswerten entsprechen. Es besteht keine Differenz zwischen Buchwerten und Verkehrswerten.

Zahlenbeispiel:

Buchwert		Verkehrswert	stille Reserve
100		100	0
100	Uebertragungswert		
0	Diff.		

2. Die Uebertragung erfolgt zu steuerlich massgebenden Buchwerten, wobei die Buchwerte jedoch unter den Verkehrswerten liegen, d. h. es bestehen stille Reserven. Diese stillen Reserven werden auf die Nachfolgeunternehmung übertragen, wobei diese Uebertragung steuerlich akzeptiert/zugelassen wird. Steuerlich besteht keine Differenz zwischen Buchwerten und Uebertragungswerten.

Zahlenbeispiel:

Buchwert		Verkehrswert	stille Reserve
100		150	50
100	Uebertragungswert, steuerlich zugelassen		
0	Diff.		

3. Die Uebertragung erfolgt zu steuerlich massgebenden Buchwerten, wobei die Buchwerte jedoch unter den Verkehrswerten liegen, d. h. es bestehen stille Reserven. Die Uebertragung der stillen Reserven auf die Nachfolgeunternehmung wird steuerlich nicht zugelassen. Die stillen Reserven werden besteuert.

Zahlenbeispiel:

Buchwert		Verkehrswert	stille Reserve
100		150	50
100	eff. Uebertragungswert		
150	steuerlich festgelegter Uebertragungswert		
50	Diff.		

4. Die Uebertragung erfolgt zu Verkehrswerten, die über den steuerlich massgebenden Buchwerten liegen. Die stillen Reserven werden nicht übertragen und werden besteuert.

Zahlenbeispiel:

Buchwert		Verkehrswert	stille Reserve
100		150	50
150	Uebertragungswert		
50	Diff.		

Aufgrund dieser vier Varianten lassen sich folgende drei Fragen formulieren:
- wann ist die Uebertragung zu Buchwerten und damit Uebertragung der stillen Reserven gemäss Beispiel 2 steuerlich zulässig?
- wann oder unter welchen Bedingungen ist die Uebertragung zu Buchwerten und damit Uebertragung der stillen Reserven gemäss Beispiel 3 nicht zulässig?

Diese beiden Fragen - die eine bildet das negative Korrelat zur andern - bilden ihrer grossen Bedeutung wegen Gegenstand des separaten Unterabschnittes 72 (Einmalige Besteuerung: Die Steuerpflicht der Unternehmung aus Realisierung stiller Reserven) und werden an dieser Stelle behandelt werden. Hier sei nur die folgende und dritte Frage untersucht:
wie ist die hier in den Beispielen 3 und 4 den vollen stillen Reserven entsprechende Differenz zwischen Buchwert und Uebertragungswert zu qualifizieren und wo innerhalb der positiven steuerlichen Normen des WStB und des StG ist die Besteuerung der auftretenden Differenz zu lokalisieren?

Der Veräusserungstatbestand und damit die Realisierung allfällig vorhandener stiller Reserven stellt generell ein Problem der steuerlichen Gewinnermittlung dar. Innerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung besteht Einheitlichkeit und Einhelligkeit in Gesetzgebung und Literatur in der Qualifikation der Reservenrealisierung als ausserordentlichen Gewinn. Meinungsverschiedenheiten hingegen - um nicht mit Neidhart den Ausdruck "Konfusion" zu verwenden (S. 13) - bestehen hingegen darüber, um welche Art ausserordentlichen Gewinnes es sich dabei handelt. Als erstes seien Beispiele der Umschreibung und Abgrenzung von Veräusserungsgewinnen dargestellt und als zweites die betreffenden positiven Rechtsnormen aufgezeichnet.

Allgemeine Studien

- Blumenstein E., System des Steuerrechts

Er verwendet die Termini Liquidationsgewinn (S. 147), Zuwachsgewinn (S. 151 f), Kapitalgewinn (S. 145 und S. 152) und Spekulationsgewinn (S. 145 und S. 152). Für die dem Oberbegriff des Einkommens zugeordneten ausserordentlichen Gewinne gilt gemeinsam, dass sie mit der Realisierung im weiteren Sinne (inkl. Verbuchung von Werterhöhungen) als eingetreten zu betrachten sind. Nach der Periodizität sind die beiden Begriffe Liquidationsgewinn als dauerndes Einkommen, das erst bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit entstanden ist, und die übrigen als "vereinzeltes Einkommen" bezeichneten Zuwachsgewinne zu unterscheiden. Letztere entstehen insbesondere aus Veräusserung von Vermögensstücken (u. a. Liegenschaften und Wertpapiere) und umfassen sowohl Kapital- als auch Spekulationsgewinne, die sich lediglich in der Dauer ihrer Entstehungsperiode unterscheiden.

In der Terminologie von Blumenstein setzen sich die zu besteuernden Gewinne aus Realisierung stiller Reserven - wie sich aus der später zu besprechenden Entstehung der stillen Reserven ergibt - sowohl aus Liquidationsgewinn als auch aus Zuwachsgewinn, zur Hauptsache Kapitalgewinn, zusammen.

- Neidhart, Begriff des Liquidationsgewinnes im schweizerischen Steuerrecht

Neidhart verwendet den Begriff des Liquidationsgewinnes als Oberbegriff und definiert ihn als "Gewinn aus dem Rechtsgeschäft, durch welches das Unternehmen für den bisherigen Eigentümer zum mindesten in der bisherigen Rechtsform zu existieren aufhört" (S. 29). Der Liquidationsgewinn ist für ihn ausschliesslich ein Geschäftsgewinn, der sich aus folgenden Komponenten zusammensetzt: Gewinne aus bisher nicht verbuchten Mehrwerten, d. h. Kapitalgewinne oder sog. Wertzuwachsgewinne, Erwerbseinkommen oder Gewinn aus überhöhten Abschreibungen und Entschädigungen für immateriellen Geschäftswert (S. 40 f).

Obschon es sich bei Unternehmungsaufspaltung nicht um eine vollständige Liquidation handelt, ist die entstehende Differenz als Liquidationsgewinn im Sinne von Neidhart zu bezeichnen.

- weitere Definitionen finden sich bei Höhn (1972, S. 131 ff, S. 202), Borkowsky (1967, S. 120-122), Reimann, Zuppinger, Schärer (Band II, N 369 zu § 19, lit b, S. 150; N 7 zu § 19, S. 4; Band III, N 8 zu § 57, S. 249 und N 171 zu § 45, S. 162), Weidmann (1971, S. 58 f) oder in der Publikation des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Hochschule St. Gallen, Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz (S.135).

Wehrsteuer

- Känzig, Kommentar

Nach Känzig sind die Begriffe Liquidationsgewinn, Wertzuwachsgewinn, Kapitalgewinn und Aufwertungsgewinn wie folgt zu definieren und voneinander abzugrenzen: Oberbegriff ist der Wertzuwachsgewinn; er setzt sich zusammen aus Kapitalgewinnen - Vermögenszugängen, die der Eigentümer von beweglichen oder unbeweglichen Sachen usw durch Veräusserung oder Verwertung über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder über dem Buchwert bei Gegenständen des Geschäftsvermögens erzielt (1962, N 83 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 148 f, N 108 zu Art 49, Abs 1, lit b, S. 364 f)- und aus Aufwertungsgewinnen, die durch Wertvermehrungen auf Geschäftsvermögen entstehen (1962, N 118-127 zu Art 21, Abs 1, lit f, S. 173 ff und N 135 zu Art 49, Abs 1, lit b, S. 374 f).

Der Liquidationsgewinn im engeren Sinne stellt dagegen einen Sonderfall der Wertzuwachsgewinne dar und wird definiert als "Gesamtheit der Kapitalgewinne, die anlässlich der Veräusserung oder Verwertung des Körperschaftsvermögens im Liquidationsverfahren erzielt werden" (N 12 zu Art 53, Abs 2, S. 418).

- Masshardt, Kommentar

Die Terminologie im Kommentar Masshardt deckt sich im Aufbau mit derjenigen von Känzig, wobei jedoch nur die Begriffe Liquidationsgewinn, Kapitalgewinn und steuerbare Wertvermehrungen verwendet werden. Wesentlich ist hier insbesondere die Unterscheidung zwischen Kapitalgewinnen (Gewinn bei Veräusserung von Vermögensobjekten irgendwelcher Art (1972, N 63 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 108) oder Gewinnen, die dadurch entstehen, dass Schulden oder andere Verbindlichkeiten mit einem geringeren Betrag getilgt werden, als sie zu Buche stehen oder dass steuerfrei gebildete Rückstellungen frei werden (N 10, zu Art 43, S. 197)) und Gewinnen aus verbuchten

Wertvermehrungen auf Sachen und Rechten buchführungspflichtiger Geschäftsbetriebe (N 91 zu Art 21, Abs 1, lit f, S. 122 und N 10 zu Art 43, S. 198).

Als Liquidationsgewinne werden als Sonderfall Kapitalgewinne und Wertvermehrungen bezeichnet, die im Zusammenhang mit der eigentlichen Liquidation während der Berechnungs- oder Veranlagungsperiode anfallen. Das Abgrenzungskriterium ist deshalb sowohl ein zeitliches als auch ein sachliches.

Staatssteuer der Kantons Bern

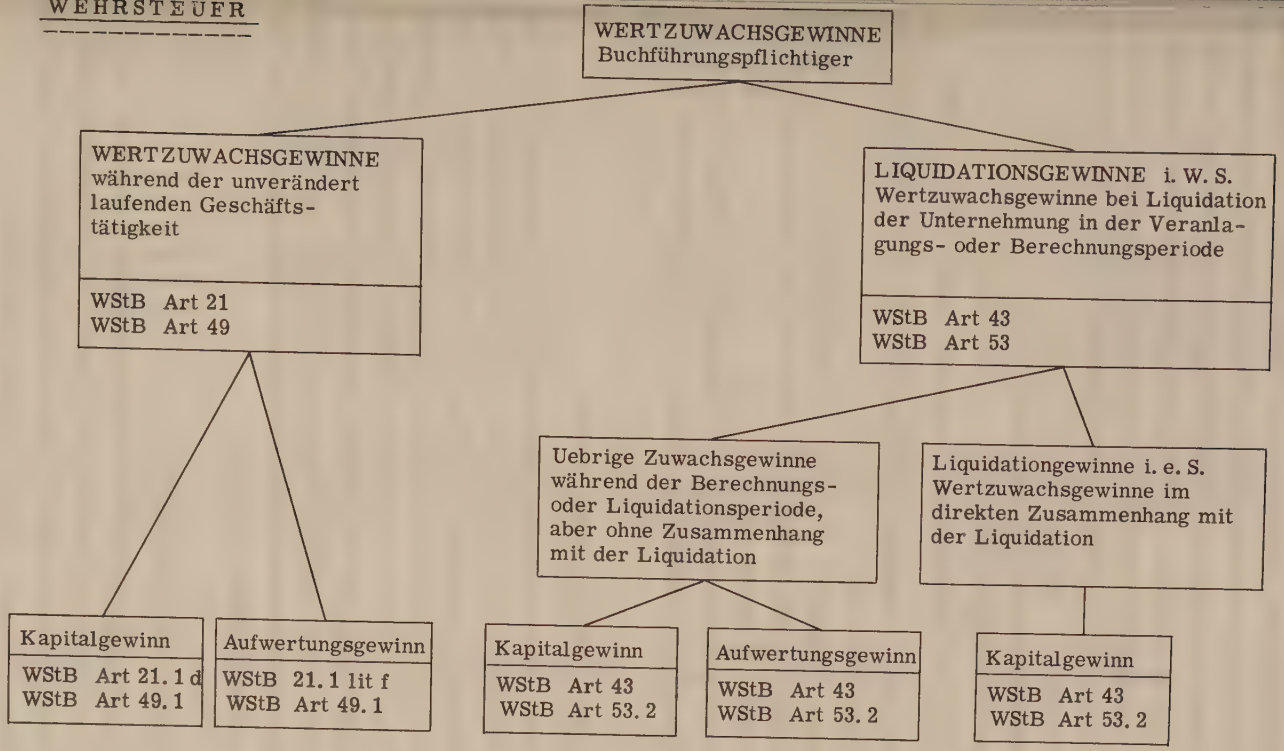
- Kellerhals/Gruber, Handkommentar zum revidierten bernischen Steuergesetz

Es wird unterschieden zwischen Liquidationsgewinn und Vermögensgewinn. Liquidationsgewinn wird umschrieben als bei der Veräusserung oder Auflösung eines Geschäftes oder eines geschäftlichen Substrates erzielter Ueberschuss (N 10 zu Art 27, lit e, S. 49). Die Vermögensgewinne umfassen Grundstückgewinne und Kapitalgewinne auf Wertpapieren -Art 77, Abs 3 vorbehalten - (N 2 zu Art 77, S. 124). Neben den genannten Veräusserungstatbeständen erwähnen die Verfasser Wertvermehrungen in buchführungspflichtigen Unternehmungen (N 3 zu Art 31, S. 59 und N 2 zu Art 64, S. 114 f).

Es dürfte wenig sinnvoll sein, die Lösungen für die Systematik der verschiedenen Autoren zusammenzufassen und umzugruppieren und daraus nochmals zusätzlich eine eigene Möglichkeit zu präsentieren. Es sei deshalb festgelegt, dass die Terminologie sich im folgenden an Känzig und ergänzend an Kellerhals/Gruber orientieren wird.

Neben der Qualifikation der bei Unternehmungsaufspaltung für die Ursprungsunternehmung allfällig entstehenden Differenz ist als zweites ihre Lokalisierung als Steuerobjekt innerhalb der positiven Rechtsnormen von WStB und StG aufzuzeigen.

Basis bei der Wehrsteuer bilde das aus dem Kommentar von Känzig herausdestillierte Schema (vgl. folgende Seite) mit Aufteilung in Wertzuwachs während der unverändert laufenden Geschäftstätigkeit einerseits und der Liquidation andrerseits; es werden dazu die zur Anwendung gelangenden Normen des WStB ermittelt:
Bei laufender Geschäftstätigkeit ist der Wertzuwachsgewinn in Art 21 für das Einkommen und in Art 49 für den Gewinn zu lokalisieren.
Liquidationsgewinn im weiteren Sinne, d. h. Wertzuwachsgewinne bei Liquidation der Unternehmung in der Veranlagungs- oder Berechnungsperiode führt in jedem Fall zu einer sog. besonderen Jahressteuer gemäss Art 43 für das Einkommen und Art 53 für den Gewinn.


WERTZUWACHSGEWINNE
Buchführungspflichtiger
WERTZUWACHSGEWINNE
während der unverändert laufenden Geschäftstätigkeit
WStB Art 21
WStB Art 49
LIQUIDATIONSGEWINNE i. W. S.
Wertzuwachsgewinne bei Liquidation der Unternehmung in der Veranlagungs- oder Berechnungsperiode
WStB Art 43
WStB Art 53
Kapitalgewinn
WStB Art 21.1 d
WStB Art 49.1
Aufwertungsgewinn
WStB 21.1 lit f
WStB Art 49.1
Uebrige Zuwachsgewinne während der Berechnungs- oder Liquidationsperiode, aber ohne Zusammenhang mit der Liquidation
Liquidationgewinne i. e. S.
Wertzuwachsgewinne im direkten Zusammenhang mit der Liquidation
Kapitalgewinn
WStB Art 43
WStB Art 53.2
Aufwertungsgewinn
WStB Art 43
WStB Art 53.2
Kapitalgewinn
WStB Art 43
WStB Art 53.2

Die bernische Staatssteuer kennt im Gegensatz zum WStB zusätzlich die Vermögensgewinnsteuer (Art 77-90 bis); da sich die vorliegende Untersuchung auf die Steuerpflicht Buchführungspflichtiger beschränkt, fallen die Kapitalgewinne auf Wertpapieren entsprechend Art 77, Abs 3, lit b ausser Betracht, und es bleibt als Objekt der Vermögensgewinnsteuer der realisierte Wertzuwachsgewinn auf Liegenschaften. Diese Sonderbehandlung führt zu einer Zweiteilung in der Erfassung von Wertzuwachsgewinnen Buchführungspflichtiger:

- realisierte Wertzuwachsgewinne auf Liegenschaften und
- übrige realisierte Wertzuwachsgewinne.

Für Einzelheiten sei auf die Uebersicht auf der nächstfolgenden Seite verwiesen.

Die beiden systematischen Gliederungen (WStB und Staatssteuer) führen innerhalb der Lokalisierung zu zwei Unterfragen:

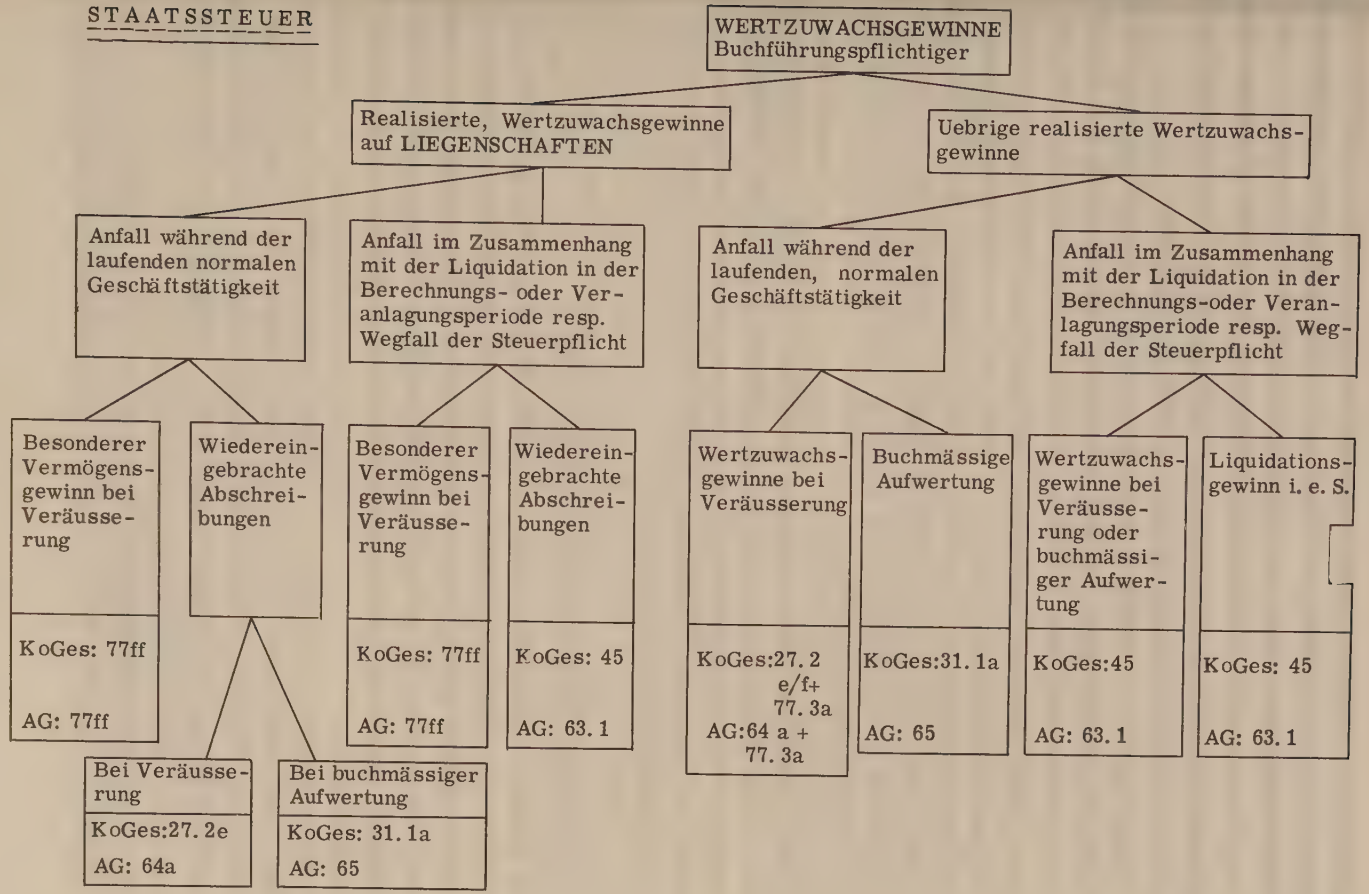
1. Ist die entstehende Differenz aus Realisierung stiller Reserven als in der unverändert laufenden Geschäftstätigkeit entstanden zu betrachten oder ist sie unter den Liquidationsgewinn i. w. S. zu subsumieren?
2. Führt die Unternehmungsaufspaltung für die Ursprungs- (resp. Rumpf-)unternehmung in der Rechtsform der Kollektivgesellschaft zu einem Aufhören der Buchführungspflicht?

b) Die Nachfolgeunternehmung als Steuersubjekt

Während der Prozess der Unternehmungsaufspaltung für die Ursprungsunternehmung Aufteilung und Uebertragung bedeutet, stellt sie für die Nachfolgeunternehmung Uebernahme und Einbringung als Sacheinlage im Rahmen des Gründungsvorganges dar. Die i Zusammenhang mit der Apportgründung anfallenden Steuern stellen einen Bestandteil der Gründungskosten dar. Neben einer Reihe von Gebühren (Handelsregistergebühren und allenfalls Handänderungsgebühren, wenn als Sacheinlage eine Liegenschaft übertragen wird) wird als Hauptsteuer die Emissionsabgabe auf den ausgegebenen Aktien g mäss Bundesgesetz über die Stempelabgaben erhoben, wobei hier von besonderer Bedeutung die Bewertung der Apports sein wird.

c) Die Gesellschafter als Steuersubjekte

Für den Kollektivgesellschafter geht mit der Unternehmungsaufspaltung ein Teil der Kollektivgesellschaft (Anteil am Gesamthandvermögen) auf eine Aktiengesellschaft über; gemäss Modellannahmen wird dabei nicht die Kollektivgesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter Aktionär. Dies hat folgende Konsequenzen:


WERTZUWACHSGEWINNE
Buchführungspflichtiger
Realisierte, Wertzuwachsgewinne auf LIEGENSCHAFTEN
Uebrige realisierte Wertzuwachsgewinne
Anfall während der laufenden normalen Geschäftstätigkeit
Anfall im Zusammenhang mit der Liquidation in der Berechnungs- oder Veranlagungsperiode resp. Wegfall der Steuerpflicht
Anfall während der laufenden, normalen Geschäftstätigkeit
Anfall im Zusammenhang mit der Liquidation in der Berechnungs-oder Veranlagungsperiode resp. Wegfall der Steuerpflicht
Besonderer Vermögensgewinn bei Veräusserung
KoGes: 77ff
AG: 77ff
Wiedereingebrachte Abschreibungen
Bei Veräusserung
KoGes:27.2e
AG: 64a
Bei buchmässiger Aufwertung
KoGes: 31.1a
AG: 65
Besonderer Vermögensgewinn bei Veräusserung
KoGes: 77ff
AG: 77ff
Wiedereingebrachte Abschreibungen
KoGes: 45
AG: 63.1
Wertzuwachsgewinne bei Veräusserung
KoGes:27.2 e/f+ 77.3a
AG:64 a + 77.3a
Buchmässige Aufwertung
KoGes:31.1a
AG: 65
Wertzuwachsgewinne bei Veräusserung oder buchmässiger Aufwertung
KoGes:45
AG: 63.1
Liquidationsgewinn i. e. S.
KoGes: 45
AG: 63.1

- Der übergehende Gesamthandsanteil geht für den Gesellschafter vom Geschäftsvermögen in sein Privatvermögen als Beteiligung über (die übergehenden Vermögenswerte behalten ihre Qualifikation als Geschäftsvermögen).
- Das Einkommen daraus wechselt von Einkommen aus selbständiger Tätigkeit in Vermögensertrag (Ertrag aus Beteiligung (p. m.: allfällige Saläre, Gratifikationen usw aus der entsprechenden Unternehmung seien auch hier ausgeklammert)).
- Verbleibt der Rumpfgesellschaft nur mehr der Zweck der Liegenschaftsverwaltung, so stellt die Unternehmungsaufspaltung für den Kollektivgesellschafter eine Aufgabe dieser selbständigen Erwerbstätigkeit mit allfälliger Zwischenveranlagung dar (vgl. Känzig, 1962, N 23 zu Art 21, Abs 1, lit a WStB). Fällt die Buchführungspflicht der Rumpfkollektivgesellschaft nicht weg, so ist von Fall zu Fall je nach der Tätigkeit des Kollektivgesellschafters nach der Aufspaltung festzustellen, ob die Gründe für eine Zwischenveranlagung gegeben sind oder nicht (vgl. Känzig, 1962, N 5 und 6 zu Art 42 WStB, S. 306 f und N 9 zu Art 41, Abs 4, WStB, S. 300; Kellerhals/Gruber, N 14 zu Art 42, Abs 6 StG, S. 90 f).

Für den Aktionär der Ursprungsaktiengesellschaft entstehen nur dann steuerliche Folgen, wenn gleichzeitig mit der Unternehmungsaufspaltung offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen, Gratisaktien ausgegeben oder der Nennwert gratis erhöht wird oder wenn zB in Modellfall III das Wertäquivalent zwischen altem und neuem Aktienbesitz nicht gegeben ist.

711.3 Besteuerung im Zustand n a c h Aufspaltung

Die laufende, normale Besteuerung nach Aufspaltung ist im wesentlichen durch die Rechtsform der einzelnen Unternehmungen bestimmt. Wegen des in der Schweiz vorherrschenden Systems der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung stellt sich jedoch zur Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung des gleichen Objekts die Frage nach dem Steuersubjekt einerseits und nach den Bemessungsgrundlagen andrerseits:
Wenn die Ursprungsunternehmung bei Pränumerandobesteuerung am Ende resp. am Anfang einer Steuerperiode aufgespalten wird, so entsteht das Problem nach dem Steuersubjekt nicht, da mit der neuen Veranlagung die neuen Verhältnisse berücksichtigt werden können, sei es durch Aufspaltung der Bemessungsgrundlagen, sei es durch Gegenwartsbesteuerung der einzelnen Steuersubjekte.
Wird die Unternehmungsaufspaltung im Verlaufe der Steuer- und Veranlagungsperiode durchgeführt, so stellen sich die Fragen, ob eine Zwischenveranlagung stattfinden

kann, wenn nein, auf welche Weise die Steuerbelastung der Ursprungsunternehmung teilweise auf die Nachfolgeunternehmung übertragen werden kann, wann die Steuerpflicht der Nachfolgeunternehmung beginnt und ferner welches die Grundlagen für die Besteuerung in der nachfolgenden Steuerperiode sein werden.

Abschliessend seien noch zwei Sonderprobleme nach Aufspaltung erwähnt: Einerseits wird die steuerliche Behandlung von Verträgen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung (Gewinnverschiebung, verdeckte Gewinnausschüttung) und andrerseits die Frage des Holding-Privilegs für die Rumpfunternehmung zu untersuchen sein.

712 Die Wahl von Kriterien als Massstab für die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen

Wie bereits ausgeführt, darf sich eine wissenschaftliche Untersuchung nicht nur auf die reine Darstellung beschränken, sondern sie muss vielmehr auch analytische Elemente - und gestützt darauf - Vorschläge für die Weiterentwicklung umfassen. Die Analyse bedarf jedoch eines Massstabes:sie bedarf der Kriterien, an denen eine Erscheinung zu messen ist. Die Wahl des Massstabes nun wirft besondere Probleme auf, da hier uU in den Bereich der Wertungen vorgestossen werden muss.

Wertfrei ist zweifelsohne die Ueberprüfung der Gesetzlichkeit, d. h. der Vergleich steuerlicher Tatbestände mit der positiven Rechtsnorm. In diesem Sinne bietet die Beurteilung der Steuer in einem Rechtsstaat als obligatio ex lege (Blumenstein, 1971, S. 1 und S. 9) keine grundsätzlichen Schwierigkeiten, ebensowenig wie die immanente Kritik der Rechtsnormen im Steuersystem auf Vollständigkeit, Logik und Widerspruchslosigkeit. Da jedoch, wo Lücken auftreten, die durch Judikatur und Verwaltung ausgefüllt werden müssen, bei Vorschlägen de lege ferende oder allenfalls bei Beurteilung der positiven Rechtsnorm an sich gelangt man an die Grenze der Wertfreiheit. Analytische Aussagen sind hier nur möglich, wenn auf dahinter liegende Zielsetzungen zurückgegriffen werden kann, die ihrerseits jedoch wieder durch die gesellschaftliche Umwelt und ethische Grundnormen bedingt sind.

Die Ziele der modernen Steuerpolitik sind sehr heterogen. Neben den ursprünglichen rein fiskalischen Steuerzweck der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfes traten die heute gleichfalls sehr wesentlichen nicht-fiskalischen Ziele der Besteuerung. Letztere lassen sich einerseits aufteilen in das sog. Redistributionsziel (Kolms, Bd. II, S. 66) der klassischen Sozialpolitik, d. h. Verminderung der Einkommens- und Vermögensunterschiede und andrerseits in das beschäftigungspolitische oder weiter-

gefasste volkswirtschaftliche Ziel der oekonomisch/finanziellen Stabilität bei hohem Beschäftigungsstand (Schmidt, S. 205 ff) (zurückgehend auf die new economics als sog fiscal policy). Abweichend formuliert lassen sich die Ziele einteilen in finanzpolitisch sozialpolitische und volkswirtschaftliche Zielsetzungen. Angesichts dieser Mehrzahl von Zielsetzungen treten zwangsläufig Zielkonflikte und Zweckkollisionen auf. Die sich anbietende Lösung durch Bildung von Rangordnungen der Ziele stellt analog zur Setzung und Beurteilung des materiellen Gehaltes von Zielsetzungen ein Werturteil dar. Statthaft ist die Berücksichtigung der Zielsetzung jedoch in dreierlei Hinsicht:

1. Ueberprüfung der Zielsetzungen anhand der Grundnormen der Verfassung (BV 4 oder BV 31).
2. Analyse der Zielverhältnisse, d. h. Untersuchung der Frage, wie sich die Verfolgung des einen Zieles auf die Erreichung anderer Ziele auswirkt (Schmidt, S. 204 ff).
3. Vorgabe bestimmter Ziele, ohne sie zu beurteilen und Aufzeigen der Wege, wie sie erreicht werden können. Dieser dritte Weg sei hier gegangen und die Zielsetzungen in folgenden formuliert.

Die den Rahmen der Untersuchung bildende Entscheidungssituation mit dem Optimierungsbestreben des Unternehmers steht in Konflikt mit der volkswirtschaftlichen resp der öffentlich-rechtlichen Erscheinung der Besteuerung. Fischer bezeichnet diese Diskrepanz zwischen den staatlichen Finanzbedürfnissen und gesamtwirtschaftlichen Zielen auf der einen Seite und den Zielsetzungen der Unternehmung auf der anderen Seite als Bipolarität (S. 316 f): das fiskalische Ziel der Deckung des Finanzbedarfes und das Ziel der Redistribution stehen dem unternehmerischen Ziel der Steuerlastminimierung diametral gegenüber.

Die Zielsetzung der vorliegenden Untersuchung ist indessen nicht unternehmungssteuerpolitisch formuliert, d. h. es kann hier nicht darum gehen, Rezepte zu vermitteln und Wege aufzuzeigen, wie keine oder minimale Steuern zu bezahlen sind. Als Ziel soll hingegen eine wirtschaftlich angemessene Besteuerung postuliert werden. Dieser ungenaue und wenig operable Begriff sei wie folgt präzisiert:
Bei der festgestellten Bipolarität der Zielsetzungen, d. h. bei den als vorgegeben akzeptierten fiskalischen und sozialpolitischen Zielen einerseits und dem Unternehmerziel der Gewinnmaximierung andererseits sei als verbindendes Glied die Forderung nach Neutralität der Besteuerung aufgestellt. Der Begriff der Neutralität wird hier als Entscheidungs-neutralität verstanden, d. h. analog zur Forderung von Fischer nach Finanzierungsneutralität (S. 324) ist zu postulieren, dass das Steuersystem so aufzubauen ist (resp. Justiz und Verwaltung haben sich so zu verhalten),

dass im Falle von Umstrukturierungsentscheidungen in der Wirtschaft, d. h. für die Wahl von Alternativen, die Besteuerung nicht Bestimmungsfaktor für den Entscheid ist. Weder soll die Besteuerung aufgrund einer Umstrukturierungsphobie zu einem Hinderungsgrund werden, noch sollen umgekehrt Umstrukturierungen als allgemein wünschenswertes Ziel hingestellt werden, das durch Steuersubventionen zu fördern wäre (Flume, S. 95). Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung soll verhindern, dass ceteris paribus und bei wirtschaftlicher Homogenität von Alternativen sog. steuerliche Entscheidungen entstehen, d. h. Entscheidungen, die allein durch die Besteuerung als ausschlaggebenden Faktor im Entscheidungskalkül bestimmt werden (Wehmeyer, S. 114 f). Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung darf sich dabei nicht nur auf die einmaligen Konsequenzen beschränken, sondern hat sich auch auf die laufende Besteuerung zu beziehen.

Es ist unerlässlich, die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung auf die dahinter liegenden Annahmen zurückzuführen und die Wahl des Massstabes zu begründen:
Die Forderung nach Neutralität geht letztlich auf die hier nicht zu bewertende (liberale) Grundannahme zurück, dass bei Neutralität der Besteuerung unter ceteris-paribus-Bedingungen und bei Voraussetzung rationalen Verhaltens des Unternehmers alle drei vorgenannten Ziele der Besteuerung besser erreicht werden können als bei Vorliegen sog. steuerlich bedingter Entscheidungen. Ausgehend vom Ziel der Gewinnmaximierung kann die wirtschaftlich optimale Struktur gewählt werden, was gleichzeitig zu langfristig erhöhter Steuerkraft der Unternehmung führt und überdies gleiche Behandlung w i r t s c h a f t l i c h gleicher Tatbestände erlaubt.

Diese Grundannahme sei gesetzt, ohne dazu Stellung zu nehmen; die Hypothese geht letztlich auf die Frage nach der Wirtschaftsordnung zurück, sodass eine Verifizierung oder Falsifizierung praktisch nicht möglich ist. Anstelle einer umfassenden Untersuchung seien einige Gedanken und Argumente angeführt, weshalb die Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Forderung und Massstab postuliert wird:
Bei mangelnder Neutralität muss mit zusätzlichen Konsequenzen und unerwünschten und nicht voraussehbaren Nebenwirkungen gerechnet werden. Beispielsweise wird bei Besteuerung stiller Reserven im Zusammenhang mit Umstrukturierungen effektiv nicht der entstehende Gewinn als Objekt erfasst, sondern der Verkehrsvorgang, die Umstrukturierung selbst. Völlig unterschiedliche Konsequenzen können dabei entstehen, je nachdem, ob Liegenschaften übergehen oder nicht, obschon dieser Umstand wirtschaftlich

gesehen an sich bedeutungslos und zufällig sein kann. Je nachdem, wie die Verhältnisse liegen, kann ein wirtschaftlich bedeutsamer Vorgang nur gering belastet sein, während eine wirtschaftlich viel weniger bedeutsame Transaktion wegen eines grösseren Grundbesitzes einer erheblichen Belastung ausgesetzt ist (Flume, S. 90 f).

Aus BV 4 und BV 31 lässt sich zudem ableiten, dass nicht nur rechtlich gleiche Tatbestände, sondern auch wirtschaftlich homogene Tatbestände gleich zu behandeln sind; die wirtschaftliche Betrachtungsweise müsste nicht nur dazu dienen, Steuerumgehungen zu konstruieren, sondern auch erlauben, eine Behinderung der wirtschaftlichen Entwicklung einer Unternehmung zu vermeiden und auf wirtschaftliche Bedürfnisse Rücksicht zu nehmen (Celio, S. 305).

Zusammenfassung:
Als Massstab für die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen bei Unternehmungsaufspaltung sei für den ganzen steuerlichen Abschnitt das Kriterium der Entscheidungsneutralität der Besteuerung gesetzt: Entscheidungen zwischen wirtschaftlich sonst homogenen Alternativen sollen nicht durch die Steuer als Konsequenz bestimmt werden

713 Aufbau des steuerlichen Abschnittes

Die folgenden Untersuchungen umfassen den Prozess der Unternehmungsaufspaltung mit seinen einmaligen Konsequenzen und die laufenden Konsequenzen im Zustand nach Aufspaltung.
Die einmaligen Konsequenzen sind unterteilt 1. in die Hauptfrage der Realisierung stiller Reserven (Einordnung, Wesen, Fälle; Aufbau eines allgemeinen Modelles zur Realisierung stiller Reserven, Prüfung des Modelles anhand des Spezialfalles der Aufspaltung) und 2. in die übrigen einmaligen Konsequenzen (Emissionsstempel, Verrechnungsteuer, Abgaben, WUST, Besteuerung der Gesellschafter, Aktivenüberschuss).

Im Zustand nach Aufspaltung werden innerhalb der laufenden Konsequenzen zwei Problemkreise angeschnitten: die Steuerbemessung und die steuerliche Bedeutung der gegenseitigen Leistungen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung.

Den Abschluss bilden Zusammenfassung und Ausblick.

72 Einmalige Besteuerung: die Steuerpflicht der Unternehmung aus Realisierung stiller Reserven

Feingliederung des Unterabschnittes 72:

721 Allgemeines
722 Wesen und Entstehung stiller Reserven
723 Die Realisierung stiller Reserven: Entwicklung eines Modelles
724 Die Realisierung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung
725 Beurteilung der drei Modellfälle anhand der aufgestellten Bedingungen
726 Ueberprüfung des Modelles im Lichte des konkreten Falles
727 Ueberprüfung des Modelles anhand des Kriteriums der Entscheidungsneutralität
728 Vorschläge de lege ferenda für die Unternehmungsaufspaltung

721 Allgemeines

Im einleitenden Unterabschnitt 71 wurde bereits erläutert, dass die Realisierung stiller Reserven 1. ein Problem innerhalb der Gewinnermittlung der Unternehmung darstellt und dass die Realisierung stiller Reserven 2. zu ausserordentlichem Gewinn, genauer Wertzuwachsgewinn, führt. Ebenfalls angeführt wurde die für den Unterabschnitt der Realisierung stiller Reserven wegleitende Frage, die hier wiederholt sei:

Unter welchen Bedingungen können unter Wahrung der fiskalischen und sozialpolitischen Ziele und des Zieles der Entscheidungsneutralität der Besteuerung stille Reserven bei Unternehmungsaufspaltung auf die Nachfolgeunternehmung übertragen werden?

Bevor die Frage nach den Bedingungen gestellt werden kann, drängt sich die Abklärung auf, welches der Beweggrund für einen Besteuerungsaufschub ist und inwieweit dieser Besteuerungsaufschub überhaupt zulässig ist.

Als Antwort auf die Frage nach dem B e w e g g r u n d für den Steueraufschub lässt sich hauptsächlich die in der Regel vorliegende Entscheidungsrelevanz der steuerlichen Belastung bei Realisierung stiller Reserven anführen; exogene Faktoren wie Geldentwertung und Bodenknappheit lassen die Beträge der allenfalls zu realisierenden stillen Reserven in Grössenordnungen anwachsen, welche die Finanzierungsmöglichkeiten einer Unternehmung bei weitem übersteigen und zu Substanzverlusten führen können. Aus dem skizzierten Ablauf einer Entscheidung heraus zeigt sich klar, dass eine hohe einmalige Besteuerung eine vorgesehene Umstrukturierung und damit Verbesserung der

Leistungsfähigkeit verhindern kann.

Störend wird dabei überdies empfunden, dass die Besteuerung an formalrechtlichen Kriterien anknüpft und dass dieser formelle Gesichtspunkt zum Anlass genommen wird die Unternehmung zur Besteuerung heranzuziehen; oft besteht eine Diskrepanz zwischen formal-rechtlichen Konsequenzen einerseits und den wirtschaftlichen, beherrschungs- und vermögensmässigen Konsequenzen andrerseits. Klein weist darauf hin, dass der besteuerte Gewinn nicht Zweck, sondern Folge der Umschichtung ist; es geht dem Unternehmer darum, die Substanz des Anlagevermögens strukturell zu ändern, um den eigentlichen Zweck der Unternehmung, d. h. durch Veräusserung von Waren und Dienstleistungen Gewinn zu erzielen, besser verwirklichen zu können (S. 354). "Die hohe Steuerlast hemmt oder verhindert die Veräusserung auch solcher Anlagegüter, die im Betriebe nicht mehr benötigt werden und verleitet die Unternehmer dazu, wirtschaftlich überholte Verhältnisse aufrecht zu erhalten" (Klein, S. 355). Aehnlich Rau: "Durch diese Steuerbelastung, die praktisch einer Substanzbesteuerung gleichkommt, wird die Anpassung der Unternehmung an die wirtschaftliche Entwicklung vielfach gehemmt. Ein solches Ergebnis ist wirtschaftspolitisch nicht länger zu verantworten" (S. 1421).

Auf Seite des Fiskus wurde diese Behinderung und ihre Nachteile ebenfalls klar erkannt, und er lässt die Uebertragung stiller Reserven bei wirtschaftlichen Umstrukturierungsvorgängen im Rahmen der eigenen Ziele und Aufgaben, d. h. unter bestimmten Bedingungen, zu. Dies geht letztlich zurück auf die Erkenntnis, dass eine leistungsfähige Wirtschaft auch dem Fiskus am meisten Vorteile bringt und dass diese Erhaltung resp. Förderung der Leistungsfähigkeit nicht behindert werden darf. Der Fiskus bewegt sich damit bereits eindeutig in Richtung Entscheidungsneutralität der Besteuerung.

Die Frage der Zulässigkeit des Besteuerungsaufschubes lässt sich wie folgt beantworten: "Eine sofortige Abrechnung der stillen Reserven, seien sie infolge Wertzuwachses, seien sie infolge übersetzter Abschreibungen entstanden, ist nicht tragbar. Sie ist technisch nicht richtig durchführbar und sachlich nicht haltbar: Ersteres, weil eine einigermassen genaue Feststellung dieser Reserven mit den grössten Schwierigkeiten verbunden wäre und letzteres, weil sie gegen wirtschaftliche Gegebenheiten verstösst. Denn Erträge der Unternehmung können erst besteuert werden, wenn sie erzielt worden, d. h. wirtschaftlich verfügbar sind.
Erträge aus Wertzuwachs sind nicht schon wirtschaftlich verfügbar, wenn der Wertzuwachs erfolgt. Es kann in diesem Zeitpunkte nämlich noch gar nicht überblickt werden ob die Wertsteigerung dauerhaft ist, zu einer Vermögenszunahme führt oder sich wieder verflüchtigt. Wirtschaftlich verfügbar werden Erträge aus Wertzuwachs erst dann

wenn sie verwirklicht, d. h. wenn die stillen Reserven realisiert werden " (Känzig, 1952, S. 14).

Der Besteuerungsaufschub findet seine Grenze im Grundsatz, dass im System der Einkommens- und Ertragsbesteuerung keine ungerechtfertigte Lücke entstehen darf (Schärrer, 1968, S. 477). "Irgendwann im Verlaufe der Abwicklung des Unternehmens sollen diese stillen Reserven aber ... mit der Einkommens- oder Ertragssteuer erfasst werden" (Schärrer, 1965, S. 116). Die Forderung auf Lückenlosigkeit ergibt sich sowohl aus fiskalischen Gründen als auch aus Gründen der Rechtsgleichheit. Konkret - damit der Besteuerungsaufschub zulässig ist - muss die Ausgestaltung des Steuersystems gewährleisten, dass die Besteuerung für jedes Einkommen resp. jeden Ertrag sowohl subjektiv wie objektiv trotzdem einmal gewährleistet ist, d. h. dass ein Objekt beim entsprechenden Subjekt irgendeinmal voll besteuert werden kann. Das Prinzip der subjektiven und objektiven Lückenlosigkeit soll verhindern, dass unversteuerte stille Reserven in einen sog. steuerfreien Raum übergehen und damit einer weiteren Besteuerung entzogen sind.

722 Wesen und Entstehung stiller Reserven

Die zahlreichen Definitionen des Begriffes der stillen Reserven in der Literatur sind sehr vielfältig (vgl. zB Blumenstein E., 1971, S. 159; Känzig, 1952, S. 11 f; Gygax, Bd I, S. 289 f; Dober, S. 113 f; Schmidlin, S. 69; Lerch, S. 13; Schärrer, 1968, S. 476; Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 171 zu § 45, S. 162). Aus der grossen Zahl von Varianten lassen sich drei Hauptkomponenten in der Bestimmung des Begriffes "stille Reserven" herausdestillieren:

- stille Reserven stellen als Bestandteil der Reserven einer Unternehmung Eigenkapital dar.
- stille Reserven erscheinen nicht offen in der Bilanz, sondern sie sind verdeckt. Sie werden nicht auf speziellen Reservekonten ausgewiesen, sind höchstens angedeutet und stellen deshalb unsichtbares Eigenkapital dar.
- stille Reserven bestehen in der Differenz wahrer/wirklicher Wert/Verkehrswert zum Buchwert resp. steuerlich gesehen zum Einkommens- oder Ertragssteuerwert der Aktiven und echten Passiven.

Der Vollständigkeit halber sei hier eine Auswahl von drei Definitionen des Begriffes der stillen Reserven wiedergegeben:

Vuille:

"Stille Reserven sind jene Teile des Eigenkapitals, die zwar vorhanden sind, in der Bilanz aber überhaupt nicht ausgewiesen oder nur angedeutet werden (zit nach Tobler). Sie bilden einen Teil der Gesamtreserven einer Unternehmung und sind somit aus eigenen Mitteln des Steuersubjektes gebildete verfügbare Rücklagen" (S. 124)

Känzig:
"Die Differenz zwischen dem steuerlich massgebenden Buchwert und dem Verkehrswert (= möglichen Kaufpreis) eines Vermögensgegenstandes sind die sog. steuerlich massgebenden stillen Reserven" (1962, N 85, Art 21, Abs 1, lit d, S. 150).

Reimann/Zuppinger/Schärrer:
"Die ... Eigenkapital darstellenden s t i l l e n Reserven bestehen auf der Aktivenseite in der Differenz zwischen dem höheren und 'OR-Geschäftswert' ... und dem geringeren Einkommenssteuerwert ..., auf der Passivenseite in der Differenz zwischen dem höheren Buchwert und dem tieferen steuerlich zulässigen Passivenbetrag (Bd II, N 218 zu § 19, lit b, S. 132).

Ferner wird in der Literatur überdies unterschieden zwischen erkennbaren und nicht erkennbaren stillen Reserven (Schmidlin, S. 69) oder zwischen völlig stillen, d. h. nicht in der Bilanz erscheinenden stillen Reserven und angedeuteten, die zwar erkennbar, aber in ihrer Höhe nicht bestimmbar sind (Lerch, S. 14). Es ist Lerch zuzustimmen, dass diese Gliederung der stillen Reserven auf rein formellen Kriterien beruht und dass wirtschaftlich relevante Tatsachen damit nicht aufgezeigt werden: das Wesen der stillen Reserven wird deutlicher, wenn man ihre Entstehung untersucht (Lerch, S. 14). Die verschiedenen Möglichkeiten der Entstehung von stillen Reserven sei im folgenden aufbauend auf dem Schema von Lerch (S. 15 ff) dargestellt.

Die Bildung resp. Entstehung stiller Reserven auf der Aktivseite:

1. Nicht Bilanzierung von Aktiven

Diese Gruppe von stillen Reserven lässt sich umschreiben als Vermögenswerte, die effektiv vorhanden sind, aber überhaupt nicht bilanziert werden (die sog. pro-memoria-Posten sind nicht weggelassen, sondern gelten als unterbewertet).

a) Goodwill und weitere Immaterialgüterrechte

Der Begriff des Goodwill wurde bereits im Pt 222. 2 umschrieben. Während der derivative, zB im Zusammenhang mit einer Geschäftsübernahme käuflich erworbene Goodwill bilanziert werden kann, ist es nicht zulässig, den originären oder selbsterarbeiteten Goodwill der eigenen Unternehmung zu bilanzieren. Die Gründe dafür liegen einerseits im Vorsichtsprinzip der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und andrerseits in den Schwierigkeiten für eine objektive Ermittlung des Goodwills.

b) Direktabschreibung von Anschaffungen

Obschon Lerch anführt, "Vermögensgegenstände, die die Unternehmung durch direk-

ten Aufwand anschafft oder herstellt, werden in einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung kaum weggelassen. Ihre Nicht-Bilanzierung verstösst gegen den obligationenrechtlichen Grundsatz der Bilanzwahrheit" (S. 15), so werden in der Praxis doch üblicherweise Werkzeuge, kleine Apparate, Stanzformen, Druckplatten, Gussformen etc direkt über die Gewinn- und Verlustrechnung ausgebucht. Dieses Vorgehen wird hauptsächlich durch den Hinweis auf Art 663 Abs 2 OR begründet. "Die Wege zur Bildung stiller Reserven sind jedoch eingeschränkt durch die Gebote der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit (Art 959 OR), die für die Geschäftsfirmen jeder Art gelten und richtigerweise stets zu beachten sind" (Bürgi, N 64-66 zu Art 662 und 663 OR, S. 43). Diese Grundsätze sind verletzt, wenn bilanzierungspflichtige Aktiven gänzlich weggelassen werden (Blumer/Graf, S. 62, zit in Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd IV, N 48 zu § 192, S. 453). Immerhin ist zu beachten, dass die Grenze zwischen Nicht-Bilanzierung und der unten folgenden Unterbewertung in der Regel fliessend sein dürfte.

c) Einzahlung in die Reserven

Die Gesellschafter können das Eigenkapital ihrer Gesellschaft auch ohne Erhöhung des nominellen Kapitals durch Einzahlungen in die Reserven vermehren. Die stillen Reserven werden dabei vermehrt, wenn die empfangenen Werte nicht oder nur teilweise aktiviert werden (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd II, S. 132 f). Diese Art der Einzahlung liesse sich auch als Naturaleinlage ohne Bilanzierung umschreiben.

2. Unterbewertung von Aktiven

Diese Gruppe von stillen Reserven ist charakterisiert durch eine tiefere Bilanzierung, als es dem effektiven Wert der Aktiven entsprechen würde.

a) Umlaufsvermögen

Unterbewertungen sind hier denkbar auf Vorräten von Rohstoffen, Halb- oder Fertigfabrikaten, Wertschriften oder auf Debitoren. Die Hauptbedeutung - insbesondere in steuerlicher Hinsicht - kommt der Unterbewertung des Warenlagers zu. Zur Entstehung der Unterbewertung vgl unten Anlagevermögen.

b) Anlagevermögen

- Entstehung der stillen Reserven durch überhöhte Abschreibungen.

Schärrer bezeichnet es als willkürliche Bildung stiller Reserven, wenn der Buchwert des Aktivums durch Abschreibung unter den wirklichen Wert geführt wird (1968, S. 476). Die Bildung stiller Reserven ist eng verknüpft mit der Frage nach dem Mass der Abschreibungen. Dieses Mass der Abschreibungen hängt wesentlich ab von der Schätzung der voraussichtlichen Lebensdauer und der Abnutzung, wobei für die Bilanzierung ge-

stützt auf Art 663 Abs 2 OR das Vorsichtsprinzip der Bilanzierung als zusätzlicher Aspekt zu berücksichtigen ist. Die Anwendung der steuerlich zulässigen Höchstabschreibungssätze dürfte in der Regel zu einer Bildung stiller Reserven führen.

- Entstehung stiller Reserven durch Wertsteigerungen

Schärrer nennt die Bildung stiller Reserven durch Wertzuwachs unwillkürliche Entstehung (1968, S. 476). Diese auch als Zuwachsreserven (Gygax, Bd I, S. 290) bezeichneten stillen Reserven entstehen durch eine Wertsteigerung von Vermögensteilen - insbesondere Immobilien und Beteiligungen - die aber nicht verbucht wird. Känzig bezeichnet sie als wirklichen Wertzuwachs, der zu Wertzuwachsgewinnen im Sinne der allgemeinen Steuerlehre führe (1952, S. 11).

Die Bildung resp. Entstehung stiller Reserven auf der Passivseite:

1. Fiktive Verbindlichkeiten

Es werden Schulden bilanziert (insbesondere unter den Kreditoren), die effektiv gar nicht vorhanden sind. Gygax weist darauf hin, dass dieses Vorgehen in der Bilanzliteratur als zulässig betrachtet wird, während das Bundesgericht die Frage bisher offengelassen habe (BGE 82 II 220) (Bd I, S. 290). Der Zürcher Kommentar äussert sich dazu wie folgt: "Das Bundesgericht behandelte die Aufnahme einer fiktiven Schuld als Urkundenfälschung (BGE 91 IV 188), hatte jedoch bisher keine Gelegenheit zu beurteilen, ob bei handelsrechtlicher Motivierung als stille Reserve die Aufnahme fiktiver Schulden toleriert werden könnte" (Bd IV, N 48 zu § 192, S. 453).

2. Uebersetzte Verbindlichkeiten

Sie entstehen dadurch, dass Verbindlichkeiten absichtlich zu hoch eingesetzt werden, Verminderungen nicht verbucht werden oder dass der vollständige oder teilweise Wegfall eines verbuchten echten Passivpostens nicht verbucht wird (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 16 zu § 47, S. 193).

3. Wertberichtigungen

Wertberichtigungen - zB Delkredere - stellen eine Korrektur von Aktivposten dar und sind, wenn die Wertberichtigung den effektiven Minderwert übersteigt, analog zur Unterbewertung von Aktiven zu beurteilen.

4. Rückstellungen

"Rückstellungen sind Ausgaben, mit denen in der folgenden Rechnungsperiode zu rechnen ist, die aber Aufwand der abgelaufenen Rechnungsperiode darstellen. Die Aufwen-

dungen stehen als solche oder in ihrer Höhe am Bilanzstichtag noch nicht genau fest" (Lerch, S. 19). Stille Reserven entstehen bei überhöhten Rückstellungen zB für Garantieverpflichtungen oder Prozess- und Bürgschaftsrisiken und bei Nichtabbuchung, wenn die Risiken weggefallen sind oder sich vermindert haben.

Als steuerlich relevanter Sonderfall sei kurz das Problem der Ueberbewertungen gestreift:
"Sind die zwingenden obligationenrechtlichen Bewertungsvorschriften verletzt worden, indem Aktiven zu hoch oder echte Passiven zu tief bilanziert wurden, so sind bei der Steuereinschätzung die handelsrechtlich richtigen Werte zu berücksichtigen ... Solche negative stille Reserven sind auch bei der Ermittlung des steuerbaren Kapitals zu beachten" (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 17 zu § 47, S. 194).

723 Die Realisierung stiller Reserven: Entwicklung eines Modelles

723.1 Begriff der Realisierung stiller Reserven

"An examination of steps in the historical developement of the concept of realisation gives some clues about the reasons for the confusion which is observable in the literature about the precise meaning of 'realisation'." (Walker/Mueller/Dimian, S. 357).

"Ueber den Begriff der 'Realisation' besteht ... keine einheitliche, gültige Meinung" (Weidmann, 1961, S. 187).

Zwei Stimmen - sie drücken die ganze Unklarheit über den Realisationsbegriff aus. Es mag diese Unklarheit davon herrühren, dass die Gesetzgebung den Begriff der Realisierung mit Ausnahme gewisser Umschreibungen im Bereiche der Besteuerung von Grundstückgewinnen nicht definiert. Es mag aber auch daran liegen, dass eine Vielfalt von Tatbeständen durch den einen umfassenden Begriff der Realisation umschrieben werden sollte.

Im folgenden seien eine Anzahl von Begriffsumschreibungen aus der Literatur herausgegriffen und kurz beurteilt.

Kasuistische Definitionen:
"So wird steuerlich nicht nur dann Realisation angenommen, wenn stille Reserven durch Verkauf, Tausch oder Expropriation von Wirtschaftsgütern in Geld oder geldwerter Form zum Vorschein kommen, sondern auch dann, wenn sie durch buchmässige Auf- oder Abwertung zum Ausdruck gebracht werden, sowie dann, wenn Aktiven und Passiven in einen Bereich übergeführt werden, in welchem die Einkommens- bzw. Ertrags-

besteuerung nicht mehr möglich ist, zB. bei der sog. Privatentnahme, beim Wegfall der Buchführungspflicht oder bei der Umstellung von Handels- oder Fabrikationsbetrie auf 'Holdingbetrieb'." (Schärrer, 1968, S. 477 f).

"Realisiert werden stille Reserven, wenn Aktiven buchmässig aufgewertet oder ins Eigentum einer andern Person übergeführt werden und wenn Schulden erlassen oder Rückstellungen nicht beansprucht werden" (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd III, N 171 zu § 45, S. 162).

An diesen kasuistischen Definitionen ist unbefriedigend, dass sie kein generelles Kriterium ausarbeiten, nie vollständig sind und überdies keine Angaben zur Beurteilung von Grenzfällen machen.

Definitionen, die sich auf die Umsetzung des bisherigen Vermögensrechtes in ein neues konzentrieren:

"Landläufig versteht man darunter den Verkauf eines Rechtsgutes, dessen Umwandlung in Geld" (Gygax, Bd I, S. 244).

"Von Realisation kann wohl nur dann gesprochen werden, wenn ein Objekt aus dem Vermögen des Pflichtigen ganz ausscheidet und an dessen Stelle ein neues oder neue Objekte, insbesondere frei verfügbare Geldwerte, in das Vermögen eintreten" (Weidmann, 1971, S. 60).

"Es wird für die Annahme einer steuerpflichtigen Gewinnrealisation als genügend erachtet, dass der auf einem Vermögensobjekt angewachsene Mehrwert in einem andern Gegenstand seine neue Verkörperung gefunden habe, sei nun dieser andere Gegenstand Geld oder ein beliebiges sonstiges Aktivum" (ORK Zürich, RB 1932, Nr. 15).

Albach umschreibt das Prinzip der 'Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung' mit "wenn sich ein Wirtschaftsgut aus den steuerlichen Stricken befreit, mit denen es in seinen steuerlichen Bereich gebunden ist, muss es als 'Lösegeld' Ertragssteuern auf die in ihm gebundenen stillen Reserven entrichten" (1971, S. 306).

Känzig formuliert schon sehr früh: "Stille Reserven werden dadurch realisiert, dass aus Wertzuwachs zu erwartende oder durch übersetzte Abschreibung gebundene Erträge verwirklicht, wirtschaftlich verfügbar werden" (1952, S. 15). Zwanzig Jahre spät nennt er folgende drei Voraussetzungen, damit eine Realisation stiller Reserven vorliegt:

"- Ausscheiden von Geschäftsvermögen aus der Unternehmung oder aus der Verfügung gewalt des Unternehmers,

- Anspruch der Unternehmung oder des Unternehmers auf eine Gegenleistung, auf ein Entgelt,
- Möglichkeit der Unternehmung oder des Unternehmers, über dieses Entgelt wirtschaftlich frei zu verfügen." (1972, S. 91).

Auf diese Umschreibung und insbesondere das Kriterium der Verfügbarkeit bei der Entwicklung eines neuen Modelles wird noch zurückzukommen sein.

Um beurteilen zu können, ob mit der letztgenannten Umschreibung alle Realisationstatbestände erfasst werden können oder nicht, ist es unumgänglich, in einem Katalog die möglichen Arten der Realisierung stiller Reserven zusammenzustellen.

723.2 Arten der Realisierung stiller Reserven

Die folgende Aufstellung hat die Funktion eines Kataloges und eines Ueberblicks; es würde den Rahmen sprengen, die einzelnen Tatbestände noch separat zu besprechen.

a) Veräusserungstatbestände

- Verkauf
  . Verkauf einzelner Teile des Geschäftsvermögens an Dritte
  . Liquidation durch Veräusserung aller Vermögensgegenstände einzeln
  . Liquidation durch Uebertragung einer Unternehmung als ganzes gemäss Art 181 OR
- Tausch
- Expropriation
- Versteigerung
- Hingabe an Zahlungsstatt
- Rückzahlung des Grund- oder Stammkapitals oder ordentliche oder ausserordentliche Ausschüttung von Gewinnen in der Form von Vermögensstücken, Privatentnahme

b) Ausscheiden von Passiven

- teilweiser oder vollständiger Schulderlass
- Wegfall von Voraussetzungen, die zur Bildung von Rückstellungen führten

c) Buchmässige Realisierung stiller Reserven

- buchmässige Aufwertung von Aktiven
- buchmässige Abwertung von Passiven

d) Wechsel der Besteuerungsart

- Verpachtung oder Vermietung einer Einzel- oder Personenunternehmung

- Wegfall der Buchführungspflicht einer Einzelunternehmung oder Personengesellsc
- Zweckänderung
  . Uebergang von Handels- oder Fabrikationsbetrieb auf Holdingbetrieb
  . Aufgabe des wirtschaftlichen Zweckes einer Unternehmung
- endgültiges Erlöschen der Steuerpflicht zB durch Uebernahme einer Unternehmung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts
- Wegfall der wirtschaftlichen Doppelbelastung juristischer Personen zB bei Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft

e) Verlassen des steuerlichen Hoheitsgebietes

- Wegzug in einen andern Kanton
- Wegzug ins Ausland

f) Sondertatbestände, bei denen auf die Realisierung unter bestimmten Bedingungen verzichtet wird oder verzichtet werden sollte

- Fusionen und fusionsähnliche Tatbestände
- Einbringung von Aktiven und Passiven einer Einzelfirma in eine Personengesellschaft oder in eine Kapitalgesellschaft gemäss Art 181 OR
- Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft
- Ersatzbeschaffung
- besondere Fälle des Tausches
- Uebernahme sämtlicher Aktiven und Passiven einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft
- Unternehmungsteilung

g) Vorgänge, die in der Regel keine Realisierung auslösen

- Vorgänge im Zusammenhang mit Erbschaft (Erbvorbezug, Erbgang, Vermächtnis
- Schenkung
- Untergang eines Aktivums ohne Entschädigung

Insbesondere für die Grundstückgewinnsteuern (vgl. zB § 161 Abs 2 des zürcherischen StG):

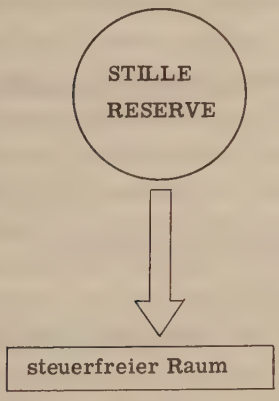
- Begründung, Aufhebung, Fortsetzung der ehelichen Gütergemeinschaft
- Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Rechtsgeschäfte zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen
- Einräumung einer Nutzniessung

Der Vergleich der Definitionen mit den einzelnen Realisationsarten auf Vollständigkeit der Subsumtionsmöglichkeit zeigt, dass keine der Definitionen alle Varianten umfasst; die Definition von Känzig orientiert sich absichtlich an den umstrittenen Umgruppierungsvorgängen und lässt eine Reihe weiterer Dimensionen weg. Das aufzubauende Modell indessen sollte alle Möglichkeiten umfassen, wobei das Verfügbarkeitskriterium von Känzig eine Komponente innerhalb der verschiedenen Abgrenzungskriterien darstellt.

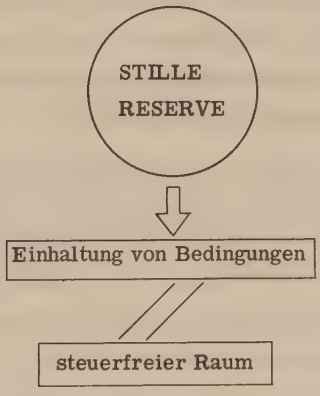
723.3 Aufbau des Modelles: Der Begriff des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches

Es sei hier vorerst das Modell in seinen Grundzügen ohne Einzelheiten aufgezeichnet. Die nähere Umschreibung folgt anschliessend unter Punkt 723.4.

Anknüpfungspunkt ist das Prinzip der subjektiven und objektiven Lückenlosigkeit: die stille Reserve darf nicht in einen steuerfreien Raum gelangen, d. h. sie darf die Unternehmung, ihre Verfügungsgewalt, ihren Herrschaftsbereich (Tobler, S. 43) nicht verlassen.



Ungerechtfertigte Lücke:
Besteuerung der stillen Reserven unumgänglich



Lückenlosigkeit:
Weiterer Aufschub der Besteuerung zulässig

Basis für die weiteren Ueberlegungen bildet der Begriff des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches. Dieser Begriff umfasst drei Komponenten:

- Vorstellung eines Bereiches der Unternehmung, der
- rein steuerlich bestimmt ist und der
- auf ganz bestimmte Art und Weise abgegrenzt, determiniert ist.

Der Unternehmungsbereich ist weder organisatorisch oder führungsmässig noch handelsrechtlich zu verstehen: Es handelt sich um eine steuerliche Hilfskonstruktion, wobei steuerlich in erster Linie die Grenzen, die Schranken, bestimmt sind.

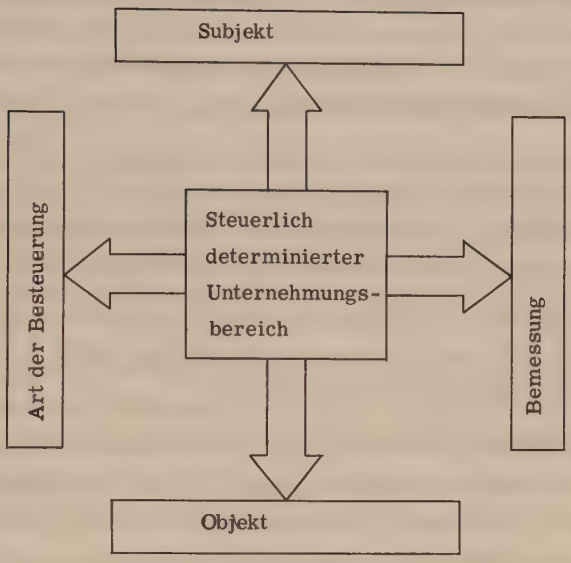
"Grenze", "Schranke" zeigen anschaulich, dass ein Diesseits, ein Jenseits, ein Hüben und Drüben, ein Innerhalb und ein Ausserhalb bestehen; als "innen" ist steuerlich jener Bereich der Unternehmung zu verstehen, wo ein Steueraufschub gewährt werden kann, d. h. wo eine spätere Besteuerung stiller Reserven weiterhin gewährleistet ist. Gelangen stille Reserven in den "Aussenbereich", so können sie - wenn sie bei der Ueberschreitung der Grenzen nicht erfasst werden - nicht mehr besteuert werden. Es liegt hier die Vorstellung aufgestauten Gewinnes zugrunde, der durch die Grenzen bildlich in der Form von Dämmen im Unternehmungsbereich zurückbehalten wird.

Welches sind nun diese Grenzen, wodurch wird der Unternehmungsbereich steuerlich determiniert?

Es sind vier Gruppen von Kriterien, die ihrerseits zT wiederum in Unterkriterien aufzugliedern sind:

1. Abgrenzung in subjektiver Hinsicht
2. Abgrenzung in objektiver Hinsicht
3. Abgrenzung des Unternehmungsbereiches nach der Art der Besteuerung
4. Abgrenzung nach der Steuerbemessung.

Das Schema auf der folgenden Seite diene der Veranschaulichung des Unternehmungsbereiches und seiner Grenzen.



Zu den vier Abgrenzungskriterien seien noch folgende Stichworte beigefügt:
Die subjektive Abgrenzung bedeutet, dass die stille Reserve beim entsprechenden Subjekt besteuert werden kann, d. h. dass kein Wegfall der subjektiven Zugehörigkeit zum bisherigen Gemeinwesen vorliegt.
Damit objektiv gesehen der in den stillen Reserven akkumulierte Gewinn als Objekt der Besteuerung nicht entzogen wird, darf ein Vorgang keine Steuerumgehung darstellen, das Entgelt darf nicht frei verfügbar sein und die stille Reserve muss innerhalb des gleichen Systems oder Subsystems gebunden bleiben.
Die Art der Besteuerung darf nicht auf diese Weise ändern, dass ein teilweiser oder völliger Wegfall der Steuerpflicht entsteht.
Bezüglich Bemessung dürfen die Grundlagen für die allfällige spätere Berechnung des steuerbaren Gewinnes nicht verändert werden.
Der Realisationsbegriff sei aufgrund des hier skizzierten Konzeptes wie folgt definiert:

Realisierung stiller Reserven bedeutet Ausscheiden der dank Besteuerungsaufschub akkumulierten Gewinne früherer Perioden aus dem bezüglich Subjekt, Objekt, Art der Besteuerung und Steuerbemessung abgegrenzten Bereich der Unternehmung; dadurch

wird die einkommens- resp. ertragssteuerliche Erfassung der den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich verlassenden Gewinne ausgelöst.

723.4 Nähere Umschreibung der Abgrenzungskriterien für den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich

Die Bedingungen, damit auf eine Realisierung stiller Reserven verzichtet werden kann, müssen nicht alternativ, sindern kumulativ erfüllt sein: sobald eine einzige der Bedingungen nicht erfüllt ist, so gilt der steuerlich determinierte Unternehmungsbereich als verlassen mit entsprechender Besteuerung der stillen Reserven.

Die hier angeführten Ergänzungen und Details wurden vor allem im Hinblick auf die unter Pt. 723.2 unter den Arten der Realisierung stiller Reserven in lit f aufgezählten "problematischen Fälle" ausgewählt.

a) Die subjektive Abgrenzung des steuerlichen Unternehmungsbereiches

Blumenstein definiert das Steuersubjekt als Individuum, das der Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens unterstellt ist; es ist Träger sämtlicher Verpflichtungen, die aus dem Steuerrechtsverhältnis als Schuldverhältnis und Veranlagungsverhältnis entspringen sowie der Befugnisse, die damit verbunden sind (1971, S. 42 ff). Vor allem wesentlich in der Umschreibung ist die Zugehörigkeit zum Gemeinwesen; bei enger Auslegung der subjektiven Begrenzung stellt jeder Wegfall dieser Zugehörigkeit zum Gemeinwesen ein Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches dar. "Da die aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Verpflichtungen notwendigerweise mit dem Steuersubjekt verknüpft sind ... so gehen sie grundsätzlich mit dessen Wegfall unter. Einen solchen Wegfall bewirkt der Tod natürlicher Personen sowie die Auflösung juristischer Personen..." (Blumenstein, 1971, S. 61). Als zweites fällt die Zugehörigkeit bei Verlassen des Hoheitsgebietes durch Wegzug in einen andern Kanton oder ins Ausland weg.

Beim erstgenannten Fall des Unterganges des Steuersubjekts, d. h. bei vollständigem physischen resp. rechtlich/wirtschaftlichen Wegfall ist die subjektive Grenze des Unternehmungsbereiches an sich überschritten; ein weiterer Besteuerungsaufschub ist aber möglich, wenn die Verpflichtungen auf ein anderes Steuersubjekt übergehen, d. h. wenn Steuersukzession (oder Steuernachfolge) vorliegt: Es tritt ein neues Rechtssubjekt in das Steuerrechtsverhältnis des weggefallenen Steuersubjektes ein.

Für das vorliegende Modell bedeutet dies, dass das Subjekt innerhalb des Unternehmungsbereiches zwar wegfällt, jedoch gleichzeitig durch ein neues, das auf bestimmte Weise mit dem alten verbunden sein muss, ersetzt wird. Obschon die Steuersukzession nach Blumenstein nur durch ausdrückliche Regelung im Steuergesetz (1971, S. 61) bewirkt werden kann, so hat die Praxis die Steuernachfolge de facto doch auf weitere Fälle ausgedehnt.

Die genannte Verbindung zwischen altem und neuem Subjekt bei Steuersukzession muss deshalb entweder durch gesetzliche Vorschrift oder durch die unten beim Objektbereich näher präzisierten Bedingungen hergestellt sein, d. h.

- das System oder Subsystem, in dem die stillen Reserven gebunden sind, muss bestehen bleiben, und
- die Subjekt/Objekt-Beziehung darf wirtschaftlich nicht verändert werden. Eine wesentliche Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse ist beispielsweise nicht zulässig, weil dadurch die Erfassung der stillen Reserven beim entsprechenden Subjekt nicht mehr vollumfänglich möglich wäre. In die gleiche Kategorie ist der Austritt eines Gesellschafters aus einer Personenunternehmung einzureihen.

Als zweiter Fall des Wegfalles der Zugehörigkeit wurde der Wegzug aus dem Hoheitsgebiet ins Ausland oder in einen andern Kanton genannt:

Wegzug ins Ausland.
"Die Verlegung des Sitzes einer schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ins Ausland ist wehrsteuerrechtlich als eine Liquidation des Unternehmens zu behandeln. Sie ist in der Regel auch zivilrechtlich nicht anders durchführbar als durch Auflösung der Gesellschaft in der Schweiz und Neugründung im Ausland nach den Vorschriften des ausländischen Rechts. Die stillen Reserven gelten als realisiert..." (Masshardt, 1972, Art. 53, S. 257).
Diese (heute noch) eindeutige Regelung sei hier zur Kenntnis genommen; sie dürfte mit grosser Wahrscheinlichkeit im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Integration und der Bildung grösserer Wirtschaftsräume liberalisiert und grosszügiger gestaltet werden.

Wegzug in einen andern Kanton.
"10 Kantone sehen in ihren Steuergesetzen in umfassender oder beschränkter Weise die Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug vor (Sitzverlegung, Verlegung von Be-

triebsstätten) " (Schärrer/Steinemann, S. 111). Der Wegzug in einen andern Kanton stellt damit in den entsprechenden Kantonen (inkl. StG des Kt Bern, Art 27, Abs 2, lit f) ein Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches und damit Besteuern der stillen Reserven dar.
Auch diese Regelungen seien hier lediglich zur Kenntnis genommen; angesichts der Bestrebungen zur Vergrösserung der Märkte und der Schaffung übernationaler Räume erscheint die dahinter liegende Denkweise äusserst kleinbürgerlich. Die neueren Steuergesetze sehen denn auch keine solche Besteuerung mehr vor (vgl zB das neue Aktiensteuergesetz im Kt Aargau). Auf Lösungsmöglichkeiten wird im Zusammenhang mit dem hier untersuchten Spezialfall einzutreten sein.

b) Die objektive Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches

Unter dem Steuerobjekt ist derjenige Tatbestand des Wirtschafts- und Rechtslebens zu verstehen, an den der Steuergesetzgeber die Besteuerung anknüpft. Grundlegend ist die Frage nach dem Objekt bei Besteuerung stiller Reserven: An sich ist Objekt der akkumulierte/aufgeschobene Gewinn; der Gewinn ist jedoch auf bestimmten Vermögensgegenständen/Schulden entstanden und ist daran gebunden, d. h. er stellt keine freie Grösse dar. Grundsätzlich wird der Gewinn und damit das Objekt realisiert, wenn sein T r ä g e r, d. h. der Vermögensgegenstand resp. die Schuld den Unternehmungsbereich endgültig verlässt. Dieses Ausscheiden aus der objektiven Begrenzung ist für die Mehrzahl der Fälle problemlos; dies gilt insbesondere für die in den meisten Umschreibungen angeführten Fälle der Umwandlung eines einzelnen Vermögensgegenstandes in Geld oder geldwerte Form (vgl zB Weidmann, 1961, S. 187; ders., 1971, S. 60; Rigoleth, S. 202; Lerch, S. 26).

Für die Beurteilung der übrigen Fälle, der Grenzfälle, sei die objektive Begrenzung des Unternehmungsbereiches konkretisiert und in folgende drei Unterfälle aufgegliedert:

1. Der wirtschaftliche Vorgang darf keine Steuerumgehung darstellen.
2. Das Entgelt darf nicht frei verfügbar sein.
3. Die stille Reserve muss im gleichen wirtschaftlichen System oder Subsystem gebunden sein.

Unterfall 1: der Vorgang darf keine Steuerumgehung darstellen.
Aus den zahlreichen in der Literatur angeführten Definitionen der Steuerumgehung

(Känzig, 1962, N 6 zu Art 2, S. 13; Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 39 zu § 71, S. 330; Höhn, 1963, S. 393; Wackernagel, S. 29; Lang, S. 12; Kottke, S. 137) sei wiederum die Umschreibung von Blumenstein herausgegriffen: "Das Wesen der Steuerumgehung liegt ... darin, dass eine Steuer umgangen, d. h. durch ein dazu bestimmtes Vorgehen absichtlich von vornherein ein Tatbestand geschaffen wurde, der die Voraussetzungen einer Besteuerung nicht eintreten liess oder den Umfang der geschuldeten Steuer verminderte" (1971, S. 27). Die Steuerumgehung wird unter die Steuerabwehrformen subsumiert (Lang, S. 10).

Werden Handlung und Vorgehen des Steuerpflichtigen als Steuerumgehung qualifiziert, so gilt die objektive Schranke überschritten, da es Ziel der Gedankenkonstruktion der Steuerumgehung ist, missbräuchliche Verwendung der Steueraufschub-Möglichkeiten zu verhindern. Es soll mit andern Worten verhindert werden, dass ein ungerechtfertigter Steueraufschub gewährt wird und insbesondere dass das Steuerobjekt wirtschaftlich den Unternehmungsbereich effektiv verlässt und allenfalls eine spätere Erfassung der stillen Reserven durch weitere Massnahmen vollständig verhindert werden kann. Die Steuerumgehung ist damit bedeutsam in doppelter Hinsicht:

- Voraussetzung für den Verzicht auf die Besteuerung stiller Reserven ist die wirtschaftliche Berechtigung des Vorganges. Für die Beurteilung von Steuerumgehungstatbeständen wird denn auch in der Regel die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt, d. h. dass es weniger auf die rechtliche Erscheinung von Tatsachen ankomme als auf ihre wirtschaftliche Tragweite. Obschon der Verzicht auf die Besteuerung nicht endgültig ist, so handelt es sich beim Besteuerungsaufschub doch um eine wesentliche Steuerersparnis im Moment des Vorganges mit entsprechender Bedeutung für Finanzierung und Finanzierungskosten.
- Konsequenterweise muss es ebenfalls als Steuerumgehung taxiert werden, wenn das Objekt, der aufgeschobene Gewinn, in einem späteren Zeitpunkt in einen steuerfreien Raum übergeführt wird. Der primäre Vorgang dient dabei nur als Vorwand, den zweiten Vorgang steuerfrei zu ermöglichen. Die Steuerersparnis wäre in diesem Falle eine tatsächliche und endgültige.

Die Frage nach dem Verlassen des Unternehmungsbereiches wird zurückzuführen sein auf die Frage nach den Bestimmungsgründen der Steuerumgehung. Das Bundesgericht hat die Steuerumgehung wie folgt fixiert: "Nach der Rechtssprechung des Bundesgerichts ... kann die rechtliche Form abgelehnt werden, wenn

a) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ('insolite'), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint,

b) anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,

c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde" (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 1 zu § 44, S. 113f). Es müssen somit zusammengefasst drei Erfordernisse erfüllt sein, damit der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt ist, d. h. subjektiv die Absicht, Steuern einzusparen, objektiv ein ungewöhnliches Vorgehen und effektmässig eine tatsächliche Steuereinsparung (Höhn, 1963, S. 393). Das Kriterium des Effektes darf wohl als erfüllt angesehen werden, auch wenn die Besteuerung nicht aufgehoben, sondern nur aufgeschoben ist. Für das subjektive Moment muss indessen ein Vorbehalt angebracht werden:

"Die Wahl von mehreren Wegen der ... Gestaltung eines Geschäfts, die zu dem nämlichen wirtschaftlichen Erfolge führen, denjenigen auszusuchen, der am wenigsten mit steuerlichen Lasten verknüpft ist, steht ... dem Steuerpflichtigen frei, solange die gewählten Formen ein naturgemässer Ausdruck des erstrebten wirtschaftlichen Zweckes sind" (Schnell, S. 79). Die rationale Entscheidung des Unternehmers wird die Steuern immer als Konsequenz von Alternativen einbeziehen; aus dieser Sicht betrachtet ist es ohne weiteres denkbar, dass die steuerliche Belastung beim Variantenvergleich letztlich den Ausschlag für die Wahl einer bestimmten Variante gibt; daher kommt wohl auch die Vorstellung, dass bei erheblichen Steuerersparnissen die Absicht der Steuerersparnis vermutet wird" (Känzig, 1962, S. 13).

Das subjektive Kriterium darf somit nicht ausschlaggebend sein; wie verhält es sich aber mit dem 'ungewöhnlichen Vorgehen'?

"Die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung ist dann im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis bei der Umschreibung der Steuerumgehung 'ungewöhnlich', 'sachwidrig', 'absonderlich', wenn sie der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint" (Archiv, Bd 40, S. 403). Das Schwergewicht für die Beurteilung liegt damit in der Umschreibung des Begriffes "ungewöhnlich". Dazu Studer: "Eine Form ist ungewöhnlich, wenn sie im ordentlichen Verkehr gar nicht für den Zweck vorgesehen ist, den der Pflichtige erreichen will (Studer W., 1960, S. 37).

Obschon der Begriff der Ungewöhnlichkeit zumeist vorbehaltlos verwendet wird, so erheben sich doch einige kritische Stimmen. Schnell argumentiert, dass die im täglichen Wirtschaftsleben verfolgten Ziele zu vielgestaltig und divergent seien, als dass eine generelle Regel dafür aufgestellt werden könnte, welcher rechtliche Weg für die gerade erstrebte Wirtschaftslage der richtige sei und welcher nicht (S. 94). Wesentlich schärfer wendet sich Kottke dagegen: "Was heisst 'ungewöhnlich'? Wer bestimmt, ob ein Weg, den jemand bei der rechtlichen Gestaltung seiner Dinge einschlägt, gewöhnlich oder ungewöhnlich ist? 'Ungewöhnlicher' Weg ist eine hohle Nuss ... jeder ungewöhnliche Weg kann zu einem gewöhnlichen werden, wenn er nur oft genug wiederholt wurde... Das Genie geht den ungewöhnlichen Weg, für die Nachwelt wird er zum Gemeinplatz, das ist auch auf dem Gebiet des steuerrechtlichen Denksports so" (S. 138).

Der Begriff der Steuerumgehung ist umstritten. Nach Studer erscheint die wirtschaftliche Betrachtungsweise "... nur dann als zulässig, wenn triftige sachliche Gründe ihre Anwendung zu rechtfertigen vermögen ... Wann diese Schranke überschritten wird, ist nur schwer festzustellen" (1960, S. 44). Es würde den Rahmen der vorliegenden Untersuchung bei weitem sprengen, den Begriff der Steuerumgehung à fond zu untersuchen, denn vor allem der Aufsatz von Höhn zeigt die Vielfalt komplexer und grundsätzlicher Fragen, die damit verbunden sind (1963, S. 387 ff).

Abschliessend sei lediglich betont, dass der Begriff des ungewöhnlichen Weges der Rechtsanwendung Ermessensspielraum lässt und dass Steuerumgehungstatbestände immer im Einzelfall unter Würdigung a l l e r Gewichtspunkte - dem subjekten und effektmässigen kommt hierbei vor allem indizielle Bedeutung zu (Blumenstein,1949/1950, S. 201) - beurteilt werden. Da der Begriff der Steuerumgehung jedoch in der Rechtssprechung des Bundesgerichts verankert ist, lässt es sich verantworten,die Gewährung eines Steueraufschubes bei Steuerumgehung abzulehnen und ein Verlassen des steuerlichen Unternehmungsbereiches durch das Objekt anzunehmen.

Unterfall 2: Das Entgelt darf nicht frei verfügbar sein

Schöpfer des Begriffes der Verfügbarkeit für die Beurteilung von Realisationstatbeständen ist Känzig - es wurde bereits darauf hingewiesen. In der letzthin erschienenen Publikation (Archiv, Band 41, 1972, S. 81 ff) legt er die Grundzüge seines Konzeptes ausführlich dar, so dass es sich hier nur darum handeln kann, die Hauptpunkte herauszugreifen und zusammenzufassen; wesentlich wird die Beurteilung anhand des

konkreten Falles sein.

Verfügbarkeit ist ein wirtschaftlicher Begriff; es liegt ihm die Annahme zugrunde, dass die straffe Bindung an den Träger, an den Vermögensgegenstand/die Schuld, aufgegeben werden kann und dass der stillen Reserve sozusagen ein Eigenleben als Bestandteil des Eigenkapitals einer Unternehmung zugebilligt werden kann: sie darf auf einen neuen Träger übertragen werden. Diese Uebertragung ist aber eben nicht unbeschränkt und unbesehen möglich, sondern sie ist an drei Bedingungen geknüpft:

- eine Realisierung ist dann anzunehmen, wenn der Unternehmer die wirtschaftliche Möglichkeit hat, über die vereinnahmten Mittel frei zu disponieren, d. h. wenn das Entgelt, das infolge des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes vereinnahmt wird, frei verfügbar ist. Freie Verfügbarkeit liegt vor, wenn der Verkäufer den Verkaufserlös zB in Wertpapieren, Grundstücken oder andern Vermögenswerten anlegen kann. Er kann ihn auch "... für den Erwerb einer neuen Unternehmung oder der Beteiligung an einer Gesellschaft verwenden. Er kann ihn für Konsumzwecke ausgeben, beispielsweise für eine Weltreise" (Känzig, Archiv, 1972, S. 90).
- abgeleitet vom Tatbestand der Ersatzbeschaffung (vgl zB das st. gallische Steuergesetz, Weidmann, 1971, S. 63) wird die Uebertragung auf "funktionell gleiches Anlagevermögen" verlangt; andere Autoren verwenden den Begriff der Identität (Gygax, Bd I, S. 244) oder der Nämlichkeit (Albach, 1971, S. 304 und 315) mit Funktionsgleichheit, Gleichwertigkeit, Gleichartigkeit, gegebenenfalls Branchengleichheit. Diese Begriffe sind etwas unbestimmt und wären aus steuerlicher Sicht zu präzisieren. Möglichkeiten, steuerlich relevante Dimensionen dieser Identität festzulegen, ist einerseits die Forderung, dass die stille Reserve auf ein Vermögensgut aus der Kategorie des gleichen Abschreibungssatzes übertragen wird und dass andrerseits - wenn die Realisierung stiller Reserven auf bestimmten Vermögensgütern einer besonderen Besteuerung unterworfen ist (zB Grundstückgewinnsteuer) - ein Vermögensgut ersetzt wird durch ein anderes, das dieser besonderen Besteuerung ebenfalls unterliegt resp. umgekehrt; hier ist jedoch auf die Begrenzung des Unternehmungsbereiches nach der Art der Besteuerung zu verweisen.
- Känzig spricht ebenfalls von Verfügbarkeit in dem Fall, dass der neue Träger der stillen Reserven von betriebsnotwendig auf nicht betriebsnotwendig wechselt bzw. seine Qualifikation von betriebsneutral auf betriebsnotwendig verändert wird (1972, S. 92 f). Dieser Einbruch in das Verfügbarkeitskonzept ist uU wenig sinnvoll, insbesondere wenn er Zweck von Umstrukturierungsvorgängen ist, betriebsneutrale Vermögensgüter, die für den entsprechenden Bedarf in Reserve gehalten worden wa-

ren, in einen neuen Verwendungszweck überzuführen.

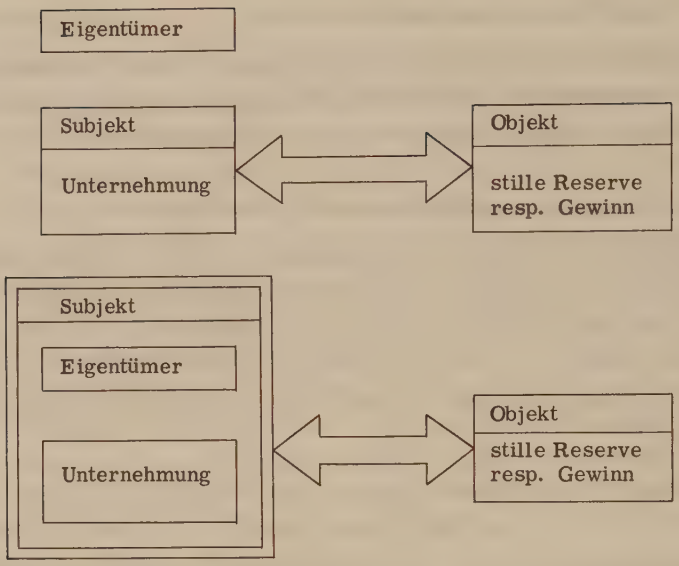
Abschliessend sei festgelegt, dass der steuerlich determinierte Unternehmungsbereich dann als verlassen gilt, wenn das Entgelt in eine frei verfügbare Form übergeführt wird, resp. der Träger der stillen Reserve frei verfügbar ist.

Unterfall 3: Die Bindung der stillen Reserven in einem System

Anknüpfungspunkt ist die Subjekt-Objekt-Beziehung; das Objekt ist beim einzelnen Subjekt steuerbar, das definitionsgemäss einer bestimmten Hoheit untersteht. Wichtig ist diese Betrachtungsweise insbesondere im Hinblick auf die Lückenlosigkeit des Steuersystems, indem nicht allein das Objekt an sich mindestens 1mal der Besteuerung unterliegen soll, sondern zusätzlich jedes Objekt beim entsprechenden Subjekt erfasst werden muss.

Die Abgrenzung zum vorangehenden Kriterium der Verfügbarkeit liegt darin, dass das Objekt nicht primär von seinem Träger getrennt werde, sondern wesentlich ist, dass ein ganzer Komplex, eine ganze Unternehmung als System oder ein Unternehmungsteil als Subsystem aus dem bisherigen subjektiven Bereich herausgelöst wird und in einen neuen subjektiven Bereich übergeführt wird. Die Subjekt-Objekt-Beziehung wird verändert, das Objekt verlässt - bei enger Auslegung dieser Beziehung - den Subjektbereich, wobei dies jedoch nicht isoliert, sondern innerhalb einer Gesamtheit geschieht.

Auch diese Ueberlegung ist zu verdeutlichen: Der Subjekt-Bereich wird wirtschaftlich gesehen erweitert, Eigentümer und Unternehmung werden als E i n h e i t betrachtet. Die juristische Person beispielsweise wird mit ihrem Eigentümer zusammen als ein Ganzes betrachtet. Die Beziehung zwischen der stillen Reserve als Objekt in Beziehung zur Unternehmung wird verlängert auf die Beziehung der stillen Reserven zum Eigentümer der Unternehmung.



Die stille Reserve kann innerhalb der gleichen Besteuerungsart (s. unten) der hier zugrunde liegenden Vorstellung gemäss von einer Unternehmung auf eine andere übertragen werden, doch muss sie immer beim letzten Subjekt in der Reihe (dem Eigentümer) erfassbar sein. Voraussetzung für die Uebertragung ist indessen, dass die stille Reserve in einem System im systemtheoretischen Sinne (vgl Grundlagen, Pt 212) resp. in einem Subsystem unverändert gebunden bleibt, d. h. in derselben wirtschaftlichen Umgebung, wobei das System resp. Subsystem beim Uebergang entsprechend mit dem bisherigen Eigentümer unverändert verbunden sein muss. Dies wird in der BRD grosszügiger gehandhabt, indem die Uebertragung von Einzelgütern von einer Unternehmung desselben Eigentümers auf die andere ohne Realisierung stiller Reserven zulässig ist (Wollny, S. 539).

An der Bedingung der unveränderten Bindung der stillen Reserven in einem System resp. Subsystem ist festzuhalten, da bei allzuweitgehender Liberalisierung Umgehungen, Gewinnverschiebungen und missbräuchlichen Massnahmen Tür und Tor geöffnet werden: die als Prämisse gesetzte Lückenlosigkeit im System der Besteuerung wäre damit nicht mehr gewährleistet.

c) Die Abgrenzung des steuerlichen Unternehmungsbereiches nach der Art der Besteuerung

Unter Art der Besteuerung ist hier der besondere Charakter, wie er aus der Gesamtheit der Dimensionen in der Ausgestaltung einer Steuer entsteht, zu verstehen. Wenngleich die Art der Besteuerung wesentlich durch das Steuerobjekt bestimmt ist, so sind daneben der Umfang der Steuerpflicht und das Steuermass neben andern Bestimmungsfaktoren wichtige Dimensionen, welche die Gesamtheit erst ausmachen.

Ein Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch sein Verhalten, seine Aktionen oder sein Vorgehen eine Aenderung der Steuerart in dem Sinne herbeiführt, dass die stillen Reserven einer späteren Besteuerung endgültig entzogen werden, resp. nur noch in vermindertem Masse steuerlich erfasst werden können.

Der Unterschied zu den zwei bisher behandelten Abgrenzungskriterien besteht darin, dass das Subjekt als solches bestehen bleibt und das Objekt weiterhin im subjektiven Bereich gebunden bleibt; Subjekt/Objekt werden jedoch durch Massnahmen des Subjekts aus dem Anwendungsbereich bestimmter steuerlicher Normen entfernt: Steuerart, Steuerpflicht und Steuermass etc. werden bezüglich des Objekts Gewinn resp. realisierte stille Reserven verändert.

Es gilt der Grundsatz, dass bei Aenderungen - zB Aenderung der Rechtsform - die Art der Besteuerung gleichartig oder gleichwertig sein muss. "Als gleichartig und gleichwertig können die Einkommenssteuern der natürlichen Personen und die Ertragssteuern der Kapitalgesellschaften gelten" (Schärrer, 1968, S. 479). Dabei ist wohl der Uebergang von einer geringeren auf eine höhere Belastung (zB sog. wirtschaftliche Doppelbelastung), nicht aber der umgekehrte Weg statthaft, da der Unternehmungsbereich sonst verlassen und eine spätere vollständige Erfassung verunmöglicht wird.

Zur Verdeutlichung seien einige Beispiele aufgeführt, die zu einem Verlassen des Unternehmungsbereiches führen.

- Privatentnahme, Ueberführung ins Privatvermögen (Verwertung)
- Wegfall der Buchführungspflicht für Kollektiv-/Kommanditgesellschaften oder Einzelunternehmungen
- Verpachtung eines Geschäftsbetriebes (Personenunternehmung, Einzelunternehmung) an Dritte

- sowohl beim Objekt als auch hier liesse sich der Fall einreihen, dass Vermögensgegenstände in einen Bereich ausserhalb der bisherigen Hoheit gebracht werden, ohne dass ein Entgelt vereinnahmt wird.

d) Die Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches nach der Steuerbemessung

Unter Steuerbemessung ist die Festsetzung der Elemente zu verstehen, die für ihren Betrag massgebend sind. Das Steuerobjekt und seine besondere Beschaffenheit bilden dabei den Ausgangspunkt (Blumenstein, 1971, S. 187). Basis für die Bemessung bei Besteuerung stiller Reserven bildet grundsätzlich die Bilanz. Die Berechnung bei der Besteuerung stiller Reserven geschieht grundsätzlich durch Vermögensvergleich (Albach, 1971, S. 300), und beruht auf einer nominellen Geldwertberechnung (Klein, S. 355). Es wird dabei generell der Erlös als eine Komponente mit dem steuerlich massgebenden Buchwert verglichen; für Einzelheiten sei auf den Zürcher Kommentar (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd II, N 141 ff zu § 19, lit b, S. 86 ff) oder auf den Wehrsteuerkommentar von Känzig verwiesen (1962, N 108-114 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 167 ff).

Als Erlös ist zu bezeichnen der Veräusserungserlös bei Verkauf, die Expropriationsentschädigung bei Enteignung, die Versicherungssumme bei Zerstörung oder der Verkehrswert bei Privatentnahme.

Der steuerlich massgebende Buchwert als zweite Komponente besteht aus den Herstell-, Gestehungs- oder Anschaffungskosten, abzüglich die Abschreibungen und zuzüglich allfällige steuerliche Reaktivierungen.

Das Verlassen des durch die Steuerbemessung begrenzten steuerlichen Unternehmungsbereiches besteht darin, "dass die Unternehmung den - steuerrechtlich massgebenden - Buchwert eines Aktivums erhöht oder den - steuerrechtlich massgebenden - Buchwert eines Passivums herabsetzt. Der dadurch entstehende Buchgewinn wird in die steuerliche Erfolgsrechnung einbezogen, sofern und soweit die neuen Bilanzansätze handelsrechtskonform sind" (Känzig, 1972, S. 83, ferner 1952, S. 15; Lerch, S. 26).

Die Realisierung stiller Reserven ergibt sich klar aus der Art der Berechnung des steuerbaren Betrages; die Auswirkungen seien an einem im handelsrechtlichen Teil angeführten Zahlenbeispiel demonstriert:

Bilanz der Ursprungsunternehmung per 31.12.1972

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	10	20	Banken
Forderungen	20	40	Kreditoren
Waren	50	50	Hypotheken
Wertschriften	30		
Mobilien	40	50	Aktienkapital
Liegenschaften	100	90	offene Reserven
	250	250	

Bilanz der Rumpfunternehmung per 31.12.1972

Aktiven			Passiven
Liquide Mittel	5	10	Banken
Forderungen	5	10	Kreditoren
Waren	-	30	Hypotheken
Wertschriften	10		
Mobilien	10		
Liegenschaften	60	50	Aktienkapital
Beteiligung	100	90	offene Reserven
	190	190	

Gründungsbilanz der Tochtergesellschaft per 31.12.1972/1.1.1973
In Klammer die ursprünglichen Buchwerte ohne Aufwertung

Aktiven					Passiven
Liquide Mittel	(5)	5	10	(10)	Banken
Forderungen	(15)	15	20	(30)	Kreditoren
Waren	(50)	80	20	(20)	Hypotheken
Wertschriften	(20)	30			
Mobilien	(30)	40	100	(100)	Aktienkapital
Liegenschaften	(40)	80	100	(-)	offene Reserven
	(160)	250	250	(160)	

Auf den in der Gründungsbilanz dargestellten erhöhten Buchwerten kann in Zukunft im entsprechenden Umfang mehr abgeschrieben und damit die Ertragssteuer reduziert werden. Zusätzlich ist bei einer späteren echten Realisierung vom Buchwert auszugehen, so dass die Differenz zwischen dem ursprünglichen und dem erhöhten Buchwert (bei der Liegenschaft zB vom 40 auf 80) der Besteuerung entzogen würde.

Abgesehen davon, dass die buchmässige Aufwertung resp. Abwertung steuerlich als Realisierung erfasst werden muss, bestehen bestimmte handelsrechtliche Grenzen für das zulässige Mass der Aufwertung resp. der Abwertung (Känzig, 1962, N 135 zu Art 49, Abs 1, lit b, S. 374 f).

Unter die Begrenzung durch die Bemessung sind auch die Fälle des Fusionsgewinnes und des Fusionsverlustes bei Uebernahme von Aktiven und Passiven durch die Muttergesellschaft zu subsumieren.

724 Die Realisierung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung

Ziel ist hier, die Grundfrage, d. h. die Frage, unter welchen Bedingungen unter Beachtung der Besteuerungsziele stille Reserven bei Unternehmungsaufspaltung übertragen werden können, zu beantworten gestützt auf

- das entwickelte Modell für die Realisierung stiller Reserven mit den vier Begrenzungen des Unternehmungsbereiches und
- gestützt auf die Literatur-Meinungen.

Die Unternehmungsaufspaltung stellt als Uebertragung eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven im Sinne von Art 181 OR einen Veräusserungstatbestand dar; steuerlich gesehen werden einzelne Aktiven und Passiven zusammen mit den daran gebundenen stillen Reserven als Objekt von der Ursprungsunternehmung als ursprüngliches Steuersubjekt auf die Nachfolgeunternehmung als neues Steuersubjekt übertragen. De lege lata (WSt, StG) führt der Vorgang bei enger Auslegung immer zur Realisation der übergehenden stillen Reserven, da dort im Gegensatz zu einigen moderneren Steuergesetzen (zB Aargau, Solothurn etc) ein ausdrücklicher Verzicht auf die Realisierung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung nicht vorgesehen ist.

Im Zusammenhang mit den zunehmenden Umstrukturierungsvorgängen in der Wirtschaft, aufgrund der Kritik aus Wirtschaftskreisen und aufgrund klarer Einsicht in die Schwächen einer solch starren Regelung setzt sich in Judikatur und Praxis die Ansicht durch, dass die einmal gebildeten stillen Reserven zu erhalten sind, da der

bisherige Betrieb ja nur unter einer Aenderung der rechtlichen Struktur fortgeführt werden soll (Boschert, S. 50). Die wirtschaftliche Kontinuität ruft nach einer steuerlichen Kontinuität (Schärrer, 1968, S. 487), wobei jedoch das dem allgemeinen Modell zugrundegelegte Prinzip der Lückenlosigkeit der Besteuerung auf den speziellen Fall der Unternehmungsaufspaltung ebenfalls anzuwenden ist: analog müssen auch hier bestimmte Bedingungen eingehalten werden, damit ein Aufschub der Besteuerung gewährt werden kann. Eine einheitliche Meinung, welche Bedingungen einzuhalten sind, besteht indessen noch nicht; "... en ce qui concerne la scission, ... in n'y a pas eu jusqu'ici de directives officielles sur les conditions dans lesquelles on pourrait renoncer à imposer les réserves latentes" (Masshardt, 1963, S. 178). Die in der Literatur angeführten Bedingungen seien im folgenden geordnet nach den vier Dimensionen des eigenen Modelles dargestellt, beurteilt und ergänzt.

724.1 Bedingungen zur subjektiven Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches bei Aufspaltung

Bei Unternehmungsaufspaltung bleibt die Ursprungsunternehmung als Steuersubjekt bestehen, die subjektive Zugehörigkeit (bei Personengesellschaften deren Teilhaber) zur entsprechenden Steuerhoheit bleibt bestehen. Mit der Nachfolgeunternehmung entsteht indessen ein neues, selbständiges Steuersubjekt, auf das die entsprechenden stillen Reserven übertragen werden. Als Grundsatz ist deshalb zu formulieren, dass von einer Besteuerung der stillen Reserven nur abgesehen werden kann, "wenn die übernehmende Gesellschaft Gewähr dafür bietet, dass die nichtversteuerten Mehrwerte bei ihr auch wirklich erfasst werden können, mit andern Worten, wenn sie die ... Voraussetzungen für deren Besteuerung schafft" (Masshardt, 1959, S. 197).

Der Grundsatz sei im folgenden konkretisiert.

a) Keine Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse zwischen Ursprungsunternehmung und Nachfolgeunternehmung.

Masshardt formuliert diese Bedingung wie folgt: "An jeder neuen Gesellschaft müssen nach der Teilung die gleichen Personen beteiligt sein wie an der bisherigen; auch darf das Verhältnis ihrer Beteiligung nicht verändert werden. Ferner dürfen keine neuen Beteiligungsrechte ausgegeben werden, die zu einer Beherrschung der einen oder der andern Gesellschaft durch einen Dritten führen würden" (1972, S. 255). In der eher spärlichen Literatur zur Unternehmungsaufspaltung sind diese Punkte eben-

falls anzutreffen. *)

Subjektiv-objektiv darf keine ungerechtfertigte Lücke entstehen: aufgrund des unbestrittenen Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen ist die Regel einzuhalten, dass das Objekt der stillen Reserven bei demjenigen Subjekt und dahinter - bei Doppelbelastung - bei demjenigen Eigentümer, bei dem sie entstanden ist, zu erfassen ist. Der bisherige Eigentümer muss mit der Unternehmung weiterhin verknüpft sein, das eingegangene Engagement muss in anderer Form weitergeführt werden (Boschert, S. 50).

Diese erste Bedingung, dass keine Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse vorliegen darf, ist wie folgt zu beurteilen:

Aus den bei der Begründung oben angeführten Punkten geht hervor, dass die Forderungen nach denselben beteiligten Personen dem System der Besteuerung konform ist und deshalb nicht zu diskutieren, sondern zu akzeptieren ist.
Grundsätzliche Einwendungen sind ebenfalls keine zu erheben gegen die Forderung auf unverändertes Verhältnis der Beteiligungen. Zu diskutieren ist indessen die Frage, ob und in welchem Masse kleine Verschiebungen in den Beteiligungsverhältnissen trotzdem statthaft sein können. Es wird beispielsweise eingewendet, dass in der Praxis diese Voraussetzung zu eng sei, indem doch recht häufig kleinere Verschiebungen aufträten, die in den einzelnen Fällen sinnvoll sein könnten (Berner Handelskammer, S. 2). Eine grosszügigere Auslegung drängt sich wegen des zumeist notwendigen Spitzenausgleichs mit der damit verbundenen Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse auf. Nach deutscher Verwaltungsansicht darf beispielsweise Identität der Gesellschafter angenommen werden, wenn an den beiden Gesellschaften die gleichen Gesellschafter zu mehr als 90% beteiligt sind.

Es geht hier um den wirtschaftlich wesentlichen Punkt der Verfügungsgewalt, der in der Literatur auch etwa mit 'ins Gewicht fallendem Einfluss' (Dahlheimer, S. 40), 'wesentlicher Beteiligung' (Boschert, S. 51) oder mit 'massgeblicher oder massgebender Beteiligung' (Bundessteuerblatt 1968, S. 354) bezeichnet wird. Die Bedingung ist deshalb dahingehend zu präzisieren, dass gesamthaft kein Wechsel von Mehrheits-

---

*) Beteiligung der gleichen Personen:
Masshardt, 1959, S. 203; ders., 1963, S. 179 und 190; Schärrer, 1968, S. 481; Bundessteuerblatt 1968, S. 355; Bise, S. 416
Gleiches Verhältnis der Beteiligungen, keine Beherrschung durch Dritte:
Masshardt, 1959, S. 203; ders., 1963, S. 179 und 190; Schärrer, 1968, S. 481; Studer, W., 1971, S. 350; Bise, S. 416; Vorwort HIV, S. 3; Aktiensteuergesetz des Kantons Aargau, § 12, Abs 1

zu Minderheitsbeteiligung und umgekehrt vorliegen darf, d. h. dass keine Veränderung der Verfügungsgewalt oder der Entscheidungskompetenzen resp. der effektiven Führungsmöglichkeit stattfindet. Dies betrifft im übrigen nicht nur Mehrheits-/Minderheitsverschiebungen, sondern auch Veränderungen mit Einfluss auf qualifizierte Mehrheiten für Beschlüsse.

BEDINGUNG 1: Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Unternehmungsaufspaltung kann unterbleiben, wenn an der Nachfolgeunternehmung die gleichen Personen beteiligt sind und die Beteiligungsverhältnisse gesamthaft nur unwesentlich ändern, so dass keine Verschiebung der effektiven Verfügungsgewalt resp. der Entscheidungskompetenzen zwischen den beteiligten Personen vorliegt.

b) Die Nachfolgeunternehmung muss in das Steuerrechtsverhältnis eintreten resp. die Steuerpflicht für den auf sie entfallenden Teil übernehmen

Es wurde bereits dargelegt, dass die Ursprungsunternehmung resp. die Gesellschafter von Personenunternehmungen als Steuersubjekt nicht wegfällt; das Steuerrechtsverhältnis bleibt bestehen, wird aber modifiziert. Der Uebergang lässt sich nicht als reine Sukzession qualifizieren, da die Nachfolgeunternehmung als neues Rechtssubjekt nur für einen Teil allein in das Steuerrechtsverhältnis der Ursprungsunternehmung eintritt, andrerseits Ursprungsunternehmung und Nachfolgeunternehmung zwar nebeneinander, aber nicht bezüglich des gleichen Teiles des ursprünglichen Objekts steuerpflichtig sind, so dass auch keine reine Steuersubstitution vorliegen kann.

Die Bedingung 2 ist deshalb als Kombination zu verstehen, wenn gefordert wird, dass die Nachfolgeunternehmung die ganze für die laufende Periode geschuldete Steuer des auf sie entfallenden Anteils an der übertragenden Unternehmung zu entrichten hat (Masshardt, 1957, S. 203; ders., 1963, S. 179; ders., 1972, S. 255). Für den übergehenden Teil allein tritt Steuersukzession ein. d. h. obschon das ursprüngliche Steuersubjekt bestehen bleibt (was Steuersubstitution entsprechen würde), beschränkt sich die Steuerpflicht der Nachfolgeunternehmung auf den übergehenden Anteil. Diese Forderung entspricht der handelsrechtlichen Regelung, indem die Unternehmungsaufspaltung als Uebernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven im Sinne von Art 181 OR auch im steuerrechtlichen Schuldverhältnis zu Singularsukzession führen muss. Dies entspricht im übrigen den für die Fusion vorgesehenen Regelungen in Art 12, Abs 2 WStB und Art 17, Abs 4 StG.
Die konsequente Durchführung mündet in die ergänzende Forderung aus, dass die Nachfolgeunternehmung sich in der nachfolgenden Periode überdies die Steuerfakto-

ren der Ursprungsunternehmung, wiederum für den auf sie entfallenden Teil, als ihre eigenen anrechnen lassen muss (Masshardt, 1972, S. 255). Damit hat sie automatisch die Steuerpflicht für die übertragenen stillen Reserven zu übernehmen.

Beurteilung: Eingangs wurde darauf hingewiesen, dass bei Gewährung des Steueraufschubes Sicherheit bestehen muss, dass die spätere Erfassung sichergestellt ist. Aus dieser Sicht sind die beiden angeführten Forderungen als selbstverständlich zu bezeichnen - es ist dies ja auch aus der handelsrechtlichen Singularsukzession abzuleiten. Eine weitere Stützung ergibt sich aus dem Postulat der Lückenlosigkeit und überdies aus der wirtschaftlich als angemessen zu betrachtenden Lösung.

BEDINGUNG 2: Die Nachfolgeunternehmung muss den auf sie entfallenden Teil der für die laufende Veranlagungsperiode geschuldeten Steuern der bisherigen Unternehmung entrichten und sich in der nachfolgenden Periode die Steuerfaktoren derselben, wiederum für den auf sie entfallenden Teil, als ihre eigenen anrechnen lassen (Masshardt, 1972, S. 255).

c) Die Nachfolgeunternehmung muss nach der Aufspaltung vollständig der gleichen Steuerhoheit unterstehen wie die Ursprungsunternehmung

Die oben angeführte Erfordernis der teilweisen Steuersukzession bedingt, dass die Nachfolgeunternehmung ebenfalls vollständig der gleichen Steuerhoheit untersteht wie die Ursprungsunternehmung. Dies aus der Ueberlegung heraus, dass bei einem Wegzug aus dem Kanton oder bei einer Sitzverlegung ins Ausland die stillen Reserven nicht mehr erfasst werden könnten, da sie der Gebietshoheit entzogen seien. Dies trifft zwar grundsätzlich zu, ist aber wie folgt zu beurteilen:
Die Besteuerung stiller Reserven bei einem Wechsel des Kantons ist abzulehnen; angesichts der in der EWG festzustellenden Bestrebungen auf Verzicht einer Besteuerung bei Wechsel zwischen den Mitgliedstaaten (Kommission der EWG, Vorschlag einer Richtlinie...) und des im gleichen Zusammenhang verwendeten Begriffs des "Weltgewinnes" erscheint es mehr als kleinkariert, solch unbedeutende Standortwechsel wie zwischen zwei schweizerischen Kantonen zum Anlass von Besteuerung stiller Reserven zu nehmen. Dieses Ergebnis schweizerischer Kirchturmpolitik soll denn auch im Zusammenhang mit den Harmonisierungsbestrebungen der Kommission Ritschard aufgehoben werden. Blumenstein bezeichnet die Besteuerung von nicht realisierten stillen Reserven aus Anlass der Verlegung des Sitzes bzw der Betriebsstätte an einen ausserhalb des Kantons gelegenen Ort als bundesverfassungswidrig (1945, S. 225). Nach dem zürcherischen Steuergesetz besteht denn für eine solche Besteuerung gar keine Möglichkeit (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd II, N 392

zu § 19, lit b, S. 158). Im Kanton Bern hingegen sind gemäss Art 27, Abs 2, lit f des StG "die freigewordenen, bisher noch nicht als Einkommen versteuerten Reserven und, bei Verlegung des Geschäftes ausser Kanton, Reserven auf Waren ... und nicht mehr gerechtfertigte Rückstellungen ... " steuerbar.
"Bei allen Vorgängen sollte ... der Grundsatz gelten, ... dass jedem Kanton seine Steueransprüche im Ausmass der bisher unter seiner Steuerhoheit auf Aktiven und Passiven (zB Rückstellungen) gebildeten Reserven erhalten werden" (Faist, S. 491). Es lassen sich indessen - falls der von Faist formulierte Grundsatz weiterhin Gültigkeit haben sollte (entgegen den Harmonisierungsbestrebungen und dem Denken in grösseren Räumen und grösseren Zusammenhängen) - ohne Schwierigkeiten Wege finden, eine spätere Besteuerung der stillen Reserven trotz Wegfalles des Steuersubjekts für den früheren Sitz-Kanton sicherzustellen: es sollte bereits unter dem geltenden Recht möglich sein, "im Einzelfall durch Vereinbarung zwischen den interessierten Kantonen und dem Steuerpflichtigen festzusetzen, dass dem Kanton der übernommenen oder gespaltenen Gesellschaft weiterhin ein Steueranteil im Ausmass der ihm bisher unterstehenden Aktiven und Passiven erhalten bleibt" (Faist, S. 491).

Die Bedingung, dass die Nachfolgeunternehmung nicht ins Ausland verlegt werden darf, könnte nur dann wegfallen, wenn zwischenstaatliche Regelungen im Sinne des EWG-Richtlinienvorschlages vorliegen würden; es müssten für beide Staaten gleichlautende Abmachungen vorliegen. Die Entwicklung ist hier aber noch nicht genügend fortgeschritten, so dass die Bedingung 3 wie folgt zu formulieren ist:

BEDINGUNG 3: Die stillen Reserven der Nachfolgeunternehmung dürfen dann übertragen werden, wenn sie ihren Sitz und die vollständige Geschäftstätigkeit nicht ausserhalb des schweizerischen Hoheitsgebietes verlegt.

724.2 Bedingungen zur objektiven Abgrenzung des steuerlichen Unternehmungsbereiches bei Aufspaltung

a) Die Unternehmungsaufspaltung darf keine Steuerumgehung darstellen

Für die Präzisierung und Analyse dieser Bedingung sei davon ausgegangen, dass die Unternehmungsaufspaltung im Sinne der oben angeführten Umschreibung kein ungewöhnlicher, sachwidriger oder absonderlicher Vorgang sein darf; "es muss ihr vielmehr eine betrieblich zu rechtfertigende Entscheidung zugrunde liegen" (Masshardt, 1972, S. 255).

Masshardt fordert im weiteren an der genannten Stelle, dass die Teilung nicht aus einem steuerlichen Grund durchgeführt werden darf; anderer Meinung ist dagegen Boschert: Die Zielsetzung ist irrelevant, die Anerkennung darf nicht von der Art der Motive für die Vertragsgestaltung abhängig sein; neben wirtschaftlichen, durch den Betrieb bedingten Gründen können auch persönliche und selbst steuerliche Belange, die blosse Möglichkeit, Steuern zu sparen, den Ausgangspunkt der Betriebsaufspaltung bilden, ohne dass dies Auswirkungen auf die steuerrechtliche Anerkennung haben sollte (S. 48). Die Forderung von Masshardt, dass Steuereinsparung nicht Ziel sein darf, ist aus zwei Gründen abzulehnen:
Aus dem für die ganze Untersuchung den Rahmen bildenden Entscheidungsprozess zeigte sich klar, dass Steuern auf allen Stufen der Entscheidung von Bedeutung sind; bei rationalem Entscheid lässt sich n i c h t ermitteln, ob die ins Gewicht fallende Steuerersparnis bereits auf der Stufe Zielsetzung berücksichtigt wurde. Es ist überdies möglich, dass die schliesslich realisierte Variante gar nicht die Alternative mit der grössten Steuereinsparung darstellt.
Die Einsparungsmöglichkeiten sind im weiteren nicht überzubewerten; im Gegensatz zur BRD, wo zum Teil beträchtliche Unterschiede in der Steuerbelastung unterschiedlicher Rechtsformen bestehen, dürften die Steuereinsparungen durch Unternehmungsaufspaltung in der Schweiz gegenüber den übrigen Beweggründen eher in den Hintergrund treten - solange die stille Reserve den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich nicht verlässt.

Es wurde im allgemeinen Teil bereits auf die Problematik der Umgehung hingewiesen; zwei eindeutige Umgehungstatbestände liegen indessen vor, wenn die Unternehmungsaufspaltung mit dem Ziel durchgeführt wird, einen Teil der Unternehmung entweder zu liquidieren oder unter Umgehung der Besteuerung der stillen Reserven zu veräussern auf dem Wege des Verkaufes der Beteiligungsrechte. "Um jede Möglichkeit der Liquidation auszuschliessen, dürfen die Aktien der bisherigen weiterbestehenden und der neuen Gesellschaft während längerer Zeit (mindestens während 5 Jahren seit der Teilung) nur bei Vorliegen besonderer Umstände veräussert werden" (Masshardt, 1972, S. 255). Ebenfalls eine Sperrfrist von 5 Jahren ist im deutschen Umwandlungs-Steuergesetz vorgesehen (Rau, S. 1430).

Schärrer lehnt diese Sperrfristen grundsätzlich ab: "Mit der Buchwertübertragung übernimmt die Kapitalgesellschaft die latente, unverbuchte Last der Ertragssteuer, die sie bei der späteren Realisation der übernommenen stillen Reserven zu bezahlen haben wird. Diese Last wird vom Erwerber der Anteilrechte bei Bestimmung des

Kaufpreises als Abzugsfaktor geltend gemacht und vom Veräusserer zu berücksichtigen sein... Bei der Buchwertübertragung erhält der Veräusserer für die Anteilrechte einen um die latente Ertragssteuer verminderten Verkaufserlös" (1968, S. 482). Diese Ueberlegung sähe an einem Zahlenbeispiel wie folgt aus:

Buchwert	1000	Buchwert	1000
Veräusserungserlös bei Versteuerung der stillen Reserven durch den Verkäufer	2000	Veräusserungserlös; Besteuerungsaufschub	1650
Bruttogewinn	1000	Bruttogewinn	650
Steuerlast auf stillen Reserven beim Veräusserer	350	Aufschub, d. h. keine Besteuerung beim Veräusserer	-
Nettogewinn	650	Nettogewinn	650

Dieser Ueberlegung ist zuzustimmen, soweit es sich um die zahlenmässige Abwicklung geht, aus verschiedenen Gründen ist indessen trotzdem ein Verlassen des steuerlichen Unternehmungsbereiches und damit Realisation anzunehmen:

- Das entsprechende Gemeinwesen erleidet zwar keinen Verlust, indem die stillen Reserven weiterhin vorhanden und später ohne weiteres erfassbar sind. Es ist jedoch der Grundsatz verletzt, dass die stille Reserve beim gleichen Subjekt besteuert werden soll, bei dem sie entstanden ist; ein Abgehen von diesem Grundsatz könnte zu einem ewigen Aufschub führen, ohne dass die stillen Reserven je erfasst werden könnten.
- Es ist ferner auch die weitere Bedingung verletzt, dass an der Nachfolgeunternehmung dieselben Personen beteiligt sein müssen.
- Der Vorgang muss auch nach den Kriterien des Bundesgerichts als Umgehung qualifiziert werden, da bei der Zielsetzung des Teilverkaufes oder der Teilliquidation der Weg über die Aufspaltung als absonderlich, sachwidrig und unangemessen zu betrachten ist.

Wenngleich die Grenzen fliessend sind, so ist doch ein Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches anzunehmen, wenn die Unternehmungsaufspaltung lediglich zum Zwecke der Steuerumgehung vorgenommen wird. Wünschbar ist indessen, dass entsprechende Tatbestände unter Würdigung a l l e r wirtschaftli-

chen Komponenten beurteilt werden, d. h. kein enges fiskalisches Denken. Die Bedingung ist deshalb wie folgt zu formulieren:

BEDINGUNG 4: Die Unternehmungsaufspaltung darf keine Steuerumgehung darstellen, d. h. es muss ihr ein echter wirtschaftlicher Vorgang zugrundeliegen, der durch die einzelnen Elemente des Entscheidungsprozesses nachzuweisen ist. Die Aktien der bisherigen weiterbestehenden und der neuen Gesellschaft dürfen in der Regel erst nach fünf Jahren seit der Teilung veräussert oder die Nachfolge-oder Rumpfunternehmung liquidiert werden.

b) Die stillen Reserven dürfen durch Unternehmungsaufspaltung nicht in eine verfügbare Form übergeführt werden

Verfügbarkeit liegt vor, wenn der Unternehmer die wirtschaftliche Möglichkeit hat, über die vereinnahmten Mittel frei zu disponieren. Grundsätzlich führt die Unternehmungsaufspaltung nicht zu einer Ueberführung in eine verfügbare Form: der Vorgang stellt zwar ein entgeltliches Veräusserungsgeschäft dar, das Entgelt in der Form der Beteiligungsrechte ist jedoch für die Gesellschafter nicht frei verfügbar; es handelt sich nicht um einen Verkauf, sondern um eine rechtliche Verselbständigung (Känzig, 1972, Archiv, S. 102), bloss um eine organisatorische Massnahme (ebenda).

Diese Bedingung ist nicht mehr erfüllt, wenn mit dem Aufspaltungsvorgang zusätzliche Leistungen verbunden sind, die in einer verfügbaren Form ausgerichtet werden. Als solche Leistungen werden genannt Barausschüttungen (Masshardt, 1959, S. 199), Verteilung von Sachwerten, Gratis-Nennwerterhöhungen (ebenda) und Ausgleichszahlungen (derselbe, 1957, S. 174).

Während Masshardt in der Vornahme solcher Leistungen zwingend einen Grund zur Verneinung eines Besteuerungsaufschubes sieht, äussert sich Faist wie folgt: "Neben der Abfindung mit Beteiligungsrechten kann es sich bei Zusammenschlüssen und Spaltungen als nötig erweisen, noch kleinere Spitzenausgleichszahlungen vorzunehmen. Soweit diese Barzahlungen wirklich nur den Charakter eines Ausgleichs haben, sollte durch diesen Umstand die steuerneutrale Behandlung des Vorganges nicht beseitigt werden. Solche unschädliche Ausgleichszahlungen werden in Art 2 des EWG-Richtlinien-Vorschlages auf 10% des Wertes der im Austausch abgegebenen Beteiligungsrechte begrenzt" (S. 489). Er kritisiert die letztgenannte starre zahlenmässige Begrenzung, da sich schon aus Begriff und Zweck des Spitzenausgleiches ergibt, dass die Barzahlung nur einen realtiv kleinen Anteil des Wertes der Beteiligungsrechte ausmachen darf.

Die Bedingung der Verfügbarkeit ist wie folgt zusammenzufassen:

BEDINGUNG 5: Die stillen Reserven dürfen durch Unternehmungsaufspaltung nicht in eine verfügbare Form übergeführt werden (soweit es sich nicht um unbedeutende Spitzenausgleichszahlungen handelt, die vernachlässigt werden können)

c) Die stille Reserve darf durch die Aufspaltung den bisherigen Systembereich der Unternehmung als wirtschaftliche Gesamtheit nicht verlassen

Eine Unternehmungsaufspaltung darf nur dann angenommen werden, "wenn ein gesamter wirtschaftlicher Organismus als solcher mit seinen wesentlichen Grundlagen in der Weise auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird, dass die Kapitalgesellschaft den Betrieb fortführen kann" (Uelner, S. 2048). Diese Umschreibung entspricht im wesentlichen der zu Beginn unter Pt 212 dargestellten Umschreibung des Systembegriffes; ein System, das auch etwa als betriebliche Einheit (Känzig, 1962, N 147, Art 49, Abs 1, lit b, S. 379), als organisch selbständiger Teil des Unternehmens als Teilbetrieb oder als in sich geschlossener und selbständiger Betriebsteil (Aktiensteuergesetz, Aargau, § 12, lit c) umschrieben wird.
Der übergehende Teilbetrieb, das übergehende System oder Subsystem bedarf einer eindeutigen und klaren Ausgestaltung: genau abzugrenzen sind nicht nur die übergehenden Vermögensteile, Aktivitätsbereiche und Potentialfaktoren, sondern es gilt dies auch für Rückstellungen, Rücklagen und Verluste. "Bei Einbringung eines Teilbetriebes ... können Rückstellungen, Rücklagen und Verluste der einbringenden Gesellschaft ... von der übernehmenden Gesellschaft nur ausgewiesen werden, wenn feststeht, dass diese Rückstellungen, Rücklagen und Verluste sich auf den oder die eingebrachten Teilbetriebe beziehen" (EWG-Richtlinie, Art 10).

Die Forderung nach Uebergang einer Gesamtheit ist in doppelter Hinsicht von Bedeutung:
- mit der Qualifikation des übergehenden Teilbetriebes als System wird eindeutig abgegrenzt gegenüber einem Uebergang von bloss einzelnen Vermögensgegenständen - einem Vorgang, der als echte Veräusserung zu behandeln ist und ausnahmslos zur Realisierung der stillen Reserven führen muss.
- mit der Erweiterung des Systembereiches, durch Einbezug der Eigentümer der Beteiligungen lässt sich die bereits oben angeführte Erweiterung des Subjektbereiches erreichen: die stille Reserve als Objekt muss beim gleichen Subjekt in der

gleichen Umgebung wirtschaftlich gebunden sein. Nicht nur liegt keine Verfügbarkeit vor - die stille Reserve bleibt im bisherigen Systembereich in der bisherigen Art gebunden.

Die System-Betrachtung erlaubt, zwei bei Masshardt angeführte Bedingungen als zu eng abzulehnen; er fordert:
Es muss sich "um eine Teilung der Unternehmung in zwei oder mehrere gleichartige Betriebe handeln, die als solche unverändert weitergeführt werden" (1972, Art 53, S. 255).
- Die Teilung in zwei oder mehrere gleichartige Betriebe dürfte wohl eher die Ausnahme sein und wohl am ehesten vorliegen, wenn eine Auseinandersetzung zwischen Gesellschaftern vorliegt. Bei jeder Ausgliederung von Funktionen indessen, bei jeder Unternehmungsaufspaltung zur Risikobeschränkung oder bei sonstigen organisatorischen Gründen wird die Bedingung in der Regel nie eingehalten sein, da sie einen vertikalen Schnitt durch sämtliche Abteilungen einer Unternehmung voraussetzt.

- Aus dem wirtschaftlichen Gehalt der Unternehmungsaufspaltung heraus ist es höchst unwahrscheinlich, dass der Vorgang nicht mit organisatorischen, technischen oder sonstigen Veränderungen verbunden ist. Wie bei den Motiven und Zielen angeführt, bilden ja gerade Rationalisierungsmassnahmen und organisatorische Verbesserungen den Ausgangspunkt für Aufspaltungen. Eine unveränderte Weiterführung ist dabei meistens ausgeschlossen, da man gerade in solchen Fällen auf einen Besteuerungsverzicht für stille Reserven angewiesen ist (HIV Bern, S. 2).
Die Bedingung ist wie folgt zusammenzufassen:

BEDINGUNG 6: Die stillen Reserven müssen bei Unternehmungsaufspaltung in einem System resp. in einem Subsystem, d. h. in einer Gesamtheit gebunden bleiben.

724. 3 Bedingungen zur Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches bei Aufspaltung nach der Art der Besteuerung

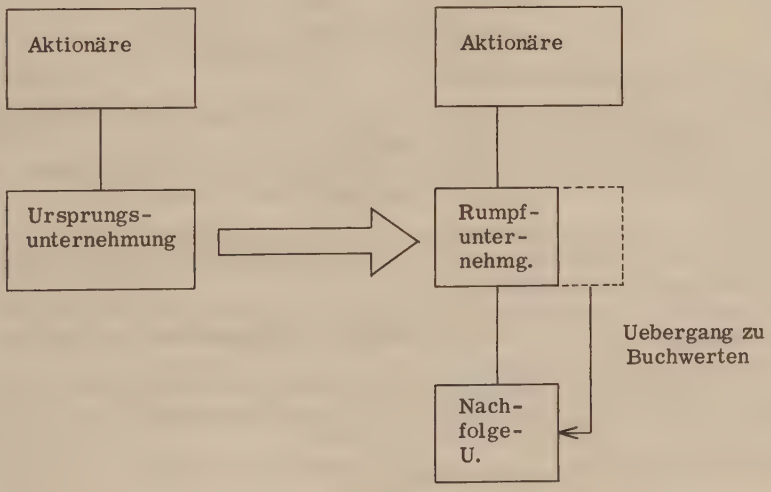
Die Aufspaltung darf nicht zu einer Aenderung der Art der Besteuerung führen.

Aus der Forderung auf Lückenlosigkeit wurde oben als Grundsatz bereits abgeleitet, dass die Rumpf- und die Nachfolgeunternehmung mit der gleichen, gleichartigen und gleichwertigen Steuer zu belasten sind, d. h. dass wohl der Uebergang von der einfachen Besteuerung auf die wirtschaftliche Doppelbelastung, nicht aber ein teilweiser oder vollständiger Wegfall zulässig sind.

Ein vollständiger Wegfall der Steuerpflicht liegt vor, wenn die Rumpf- oder die Nachfolgeunternehmung ihren Sitz ausser Kanton oder ausser Land verlegt; dieser Fall wurde der subjektiven Begrenzung des steuerlichen Unternehmungsbereiches zugeordnet und ist an dieser Stelle nicht weiter zu behandeln.
Ebenfalls als vollständigen Wegfall der Steuerpflicht ist die Zweckänderung mit Uebergang von Erwerbszweck auf gemeinnützige Aufgaben (zB im Sinne von Art 23, Abs 1, Ziff 9 StG) zu betrachten; Subjekt und Objekt bleiben zwar bestehen, die Steuerpflicht fällt aber weg. Der Wegfall der Besteuerung wegen Aufgabe des Erwerbszweckes ist hier indessen von untergeordneter Bedeutung, so dass sich eine eingehende Besprechung erübrigt: "Im allgemeinen führt eine Aenderung des Gesellschaftszweckes nicht zu einer Aenderung der Besteuerung. Trotz neuer Zielsetzung dient die Aktiengesellschaft in der Regel Erwerbszwecken. Die Kontinuität der Besteuerung ist gegeben" (Schärrer, 1968, S. 489).

Zwei Fälle des teilweisen Wegfalles der Steuerpflicht sind indessen relevant: der Uebergang auf Holdingbetrieb und der Wegfall der Buchführungspflicht einer Personengesellschaft.

a) Uebergang auf Holdingbetrieb



Für den Modellfall 2 stellt sich die Frage, ob durch die Aufspaltung und Gründung einer Tochtergesellschaft der steuerlich determinierte Unternehmungsbereich be-

züglich Art der Besteuerung verlassen wird. Es gilt zu unterscheiden, ob die Rumpfunternehmung zu einer reinen oder zu einer gemischten Holding wird.

Bleiben in der Rumpfunternehmung im wesentlichen lediglich Beteiligungen, vermehrt um die Aktien der Tochtergesellschaft, zurück, so wird sie zu einer reinen Holding.

Der Verdeutlichung der Ueberlegungen diene ein Kurzzahlenbeispiel:

Bilanz der Ursprungsunternehmung

Beteiligungen	100	200	Fremdkapital
Anlagen	300	200	Aktienkapital
	400	400	

Bilanz der Nachfolgeunternehmung (Tochter)

Anlagen etc	300	150	Fremdkapital
		150	Aktienkapital
	300	300	

Bilanz der Rumpfunternehmung (Mutter)

Alte Beteiligungen	100	50	Fremdkapital
AK der Tochter	150	200	Aktienkapital
	250	250	

Beurteilung für die Tochtergesellschaft:

- Veräusserung von Aktiven über dem Buchwert oder die Aufwertung führt bei der Tochtergesellschaft zu steuerbarem Ertrag/Gewinn
- Ausschüttung erzielter Gewinne durch die Tochtergesellschaft an die Mutter ist in der Rumpfunternehmung aufgrund des Holdingprivileges steuerfrei resp die Steuer wird ermässigt
- Liquidation der Tochtergesellschaft: bei der Tochtergesellschaft wird die sog. besondere Jahressteuer erhoben; bei der Mutter ist der Liquidationserlös als Ertrag aus Beteiligungen steuerfrei
- Schüttet die Rumpfunternehmung ihrerseits die Eingänge aus der Tochtergesellschaft an ihre Aktionäre aus, so sind die Aktionäre einkommenssteuerpflichtig

Für die Tochtergesellschaft entsteht grundsätzlich keine Aenderung in der Art der Besteuerung; Gewinne werden bei der Tochter, Ausschüttungen nicht bei der Mutter, sondern erst bei den Aktionären der Mutter erfasst.

Beurteilung für die Muttergesellschaft (Rumpf-U):

- der Ertrag aus Veräusserung von Beteiligungen über dem Buchwert oder deren Aufwertung führt zu steuerfreiem Beteiligungsertrag. Sowohl die WSt als auch die Staatssteuer des Kantons Bern rechnen den Veräusserungsmehrerlös indessen nicht

zu den Beteiligungserträgen
- Liquidation der Rumpfunternehmung: der Liquidationserlös ist bei der Rumpfunternehmung steuerfrei, bei den Aktionären stellt er Einkommen dar

Stille Reserven auf Beteiligungen in der Rumpfunternehmung können - soweit die Veräusserungsmehrerlöse vom Privileg nicht ausgenommen sind - ohne Doppelbelastung aus der Rumpfunternehmung auf die Aktionäre übertragen werden: die stillen Reserven auf den Beteiligungen gelangen in einen steuerfreien Raum und verlassen damit den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich.

Führt die Rumpfunternehmung ihren Betrieb - in reduziertem Umfange - weiter und behält sie wesentliche Betriebsaktiven zurück, so entsteht eine gemischte Holding.

Zahlenmässig sähe dies zB wie folgt aus:

Bilanz der Ursprungsunternehmung

Beteiligungen	100	200	Fremdkapital
Anlagen etc	300	200	Aktienkapital
	400	400	

Bilanz der Nachfolgeunternehmung (Tochter)

Beteiligungen	50	100	Fremdkapital
Anlagen etc	200	150	Aktienkapital
	250	250	

Bilanz der Rumpfunternehmung (Mutter)

Beteiligungen	50	100	Fremdkapital
AK der Tochter	150		
Anlagen etc	100	200	Aktienkapital
	300	300	

Beurteilung für die Tochtergesellschaft:

- gleiche Ueberlegungen wie für die reine Holding

Beurteilung für die Muttergesellschaft (Rumpf-U):

- für den Beteiligungsertrag gelten die Ueberlegungen bei der reinen Holding ebenfalls analog
- Aufwertung oder Veräusserung über dem Buchwert von Betriebsaktiven sind grundsätzlich steuerbar
- Liquidation: Steuerfrei der Ertrag aus den Beteiligungen, steuerbar Erträge auf Betriebsaktiven
- alle Ausschüttungen sind bei den Aktionären steuerbar

Stille Reserven auf Beteiligungen, nicht aber auf den übrigen Aktiven, können aus der Rumpfunternehmung ohne Doppelbelastung auf die Aktionäre übertragen werden (mit dem oben angeführten Vorbehalt der zB für WSt und StG gilt).

Die Besteuerung der stillen Reserven in der Rumpfunternehmung auf Beteiligungen bei Uebergang auf Holdingbetrieb ist an sich systemkonform. Indessen dürfte wirtschaftlich gesehen gerade dieser Grundsatz ein wesentliches Hindernis für Strukturänderungen und Strukturanpassungen sein, da der Weg über die Gründung von Holding-Gesellschaften für Umgruppierungen sehr häufig gewählt wird. Der Verzicht auf Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch nur denkbar, wenn sichergestellt wird, dass die stillen Reserven den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich nicht verlassen.
Im Gutachten (1964, S. 30 ff) sind aufgrund der Umfrage bei den Kantonen Lösungen für dieses Problem dargestellt:
Freiburg stellt ua die Bedingung, dass die beiden Gesellschaften voneinander in einer Weise abhängig sind, dass die eine nicht ohne die andere veräussert werden kann. Solothurn verlangt ebenfalls, dass die neuen Aktien nach statutarischen Vorschriften untrennbar mit den Aktien der bestehenden Gesellschaft verbunden werden.
Wie oben dargestellt, liegt das Hauptproblem bei den Beteiligungen in der Rumpf-Unternehmung; zur Verhinderung der wirtschaftlich unbefriedigenden Besteuerung der stillen Reserven auf Beteiligungen bietet sich der Weg an, bei buchmässiger Aufwertung, Veräusserung oder Liquidation von Beteiligungen den entsprechenden Ertrag vom Holdingprivileg auszunehmen. Der Steuerpflichtige muss sich dabei auf den steuerlich massgebenden Buchwerten behaften lassen. Bedingung ist jedoch, dass der Betrag der stillen Reserven im Zeitpunkt der Aufspaltung zahlenmässig genau erfasst wird, damit gegenüber später entstandenen stillen Reserven abgegrenzt werden kann.
Diese Lösung ist im Wehrsteuerrecht vorgesehen: Kapital- und Aufwertungsgewinne auf den Beteiligungen, einschliesslich Erlös aus dem Verkauf von Bezugsrechten (Känzig, 1962, N 9 zu Art 59, S. 443; Masshardt, 1972, N 13 zu Art 59, S. 275; Pt 233 des Merkblattes der EStV vom 31. 7. 1967) stellen keine Beteiligungserträge dar. Dasselbe gilt für die Staatssteuer des Kantons Bern (Art 71 StG).

b) Wegfall der Buchführungspflicht

Werden in der Rumpfunternehmung in der Rechtsform der Kollektivgesellschaft (Modellfall 1) ausschliesslich Liegenschaften zurückbehalten, so fällt nach ständiger

Rechtssprechung des Bundesgerichts die Buchführungspflicht der Kollektivgesellschaft weg, da die Verwaltung von Liegenschaften nicht mehr als Handels-,Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe qualifiziert wird.

Bei der Wehrsteuer gelten damit die stillen Reserven auf den Liegenschaften als realisiert. Das Wehrsteuerrecht kennt keine Steuerpflicht auf Kapitalgewinnen nicht buchführungspflichtiger Personengesellschaften, so dass die stillen Reserven bei allfällig späterem Verkauf nicht mehr erfasst werden könnten.

Das StG knüpft lediglich an die Buchführung an (Art 77, Abs 3, lit b). Die Erfassung der stillen Reserven ist durch die Vermögensgewinnsteuer (Art 77 ff StG, insbesondere auch durch Art 77, Abs 3, lit e) sichergestellt.

Bei der Wehrsteuer ist de lege lata fraglich, ob eine verbindliche Qualifikation der Liegenschaften als Geschäftsvermögen durch vertragliche Abmachung mit der Steuerbehörde überhaupt zulässig ist. Für Umstrukturierungsvorgänge wäre jedenfalls eine weniger formalistische Lösung als nach Art 553/595 OR wünschenswert.

Die Bedingung sei abschliessend wie folgt formuliert:

BEDINGUNG 7: Ist mit der Unternehmungsaufspaltung ein Wechsel der Besteuerungsart mit teilweisem oder vollständigem Wegfall der Steuerpflicht verbunden, so können die stillen Reserven nur dann nicht als realisiert betrachtet werden, wenn ihre spätere unveränderte Erfassung sichergestellt ist.

724.4 Bedingungen zur Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches bei Aufspaltung nach der Bemessung

Die Bilanzen der Rumpf- und der Nachfolgeunternehmung sind zu den steuerlich massgebenden Buchwerten zu eröffnen.

Diese Bedingung wird von den meisten Autoren angeführt (vgl Masshardt, 1963/64, S. 190; Schärrer, 1968, S. 479; Gygax, S. 295; Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 171 zu § 45, S. 162; Bise, S. 416; Pichon, S. 420; Faist, S. 489; Känzig, 1962, N 105 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 164, u a m). Sie ergibt sich aus der Berechnungsweise der stillen Reserven, indem die stillen Reserven aus der Differenz zwischen steuerlich massgebendem Buchwert und dem Verkehrswert ermittelt werden (vgl Details unter Pt 722). Es ist unbestritten, dass jede Veränderung der buchmässigen Komponente in der Berechnung als Realisierung, als Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches gilt.

Es bestehen kaum rationale Gründe, weshalb auf einen Buchwertübergang verzichtet werden müsste; eine Erhöhung der Kreditwürdigkeit beispielsweise gegenüber einer Bank kann auch durch offene Darlegung der effektiven Verkehrswerte erreicht werden. Die Bedingung stellt kein Hindernis in Umstrukturierungsvorgängen dar, kann ohne weiteres eingehalten werden und ist unumschränkt zu anerkennen.

BEDINGUNG 8: Bei Unternehmungsaufspaltungen sind die Aktiven und Passiven der Ursprungsunternehmung in der Rumpf- und der Nachfolgeunternehmung zu den bisher steuerlich massgebenden Buchwerten einzustellen, und es ist zu anerkennen, dass für künftige Steuerberechnungen auf diese Buchwerte abgestellt wird.

724.5 Ueberblick über die einzuhaltenden Bedingungen

Die ausgearbeiteten Bedingungen seien im folgenden zur Erleichterung des Ueberblicks zusammengefasst:

subjektive Abgrenzung

1. Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Unternehmungsaufspaltung kann unterbleiben, wenn an der Nachfolgeunternehmung die Beteiligungsverhältnisse gesamthaft nur unwesentlich ändern, so dass keine Verschiebung der effektiven Verfügungsgewalt resp der Entscheidungskompetenzen zwischen den beteiligten Personen vorliegen.

2. Die Nachfolgeunternehmung muss den auf sie entfallenden Teil der für die laufende Veranlagungsperiode geschuldeten Steuern der bisherigen Unternehmung entrichten und sich in der nachfolgenden Periode die Steuerfaktoren derselben, wiederum für den auf sie entfallenden Teil, als ihre eigenen anrechnen lassen.

3. Die stillen Reserven der Nachfolgeunternehmung dürfen dann übertragen werden, wenn sie ihren Sitz und die vollständige Geschäftstätigkeit nicht ausserhalb des schweizerischen Hoheitsgebietes verlegt.

objektive Abgrenzung

4. Die Unternehmungsaufspaltung darf keine Steuerumgehung darstellen, d. h. es muss ihr ein echter wirtschaftlicher Vorgang zugrunde liegen, der durch die einzelnen Elemente des Entscheidungsprozesses nachzuweisen ist. Die Aktien der bisherigen weiterbestehenden und der neuen Gesellschaft dürfen in der Regel erst nach fünf Jahren seit der Teilung veräussert oder die Nachfolge- oder Rumpfunternehmung liquidiert werden.

5. Die stillen Reserven dürfen durch die Unternehmungsaufspaltung nicht in eine verfügbare Form übergeführt werden (soweit es sich nicht um unbedeutende Spitzenausgleichszahlungen handelt, die vernachlässigt werden können).

6. Die stillen Reserven müssen bei Unternehmungsaufspaltung in einem System, resp in einem Subsystem, in einer Gesamtheit, gebunden bleiben.

Abgrenzung nach der Art der Besteuerung

7. Ist mit der Unternehmungsaufspaltung ein Wechsel der Besteuerungsart mit teilweisem oder vollständigem Wegfall der Steuerpflicht verbunden, so können die stillen Reserven nur dann nicht als realisiert betrachtet werden, wenn ihre spätere unveränderte Erfassung sichergestellt ist.

Abgrenzung nach der Bemessung

8. Bei Unternehmungsaufspaltungen sind die Aktiven und Passiven der Ursprungsunternehmung in der Rumpf- und der Nachfolgeunternehmung zu den bisher steuerlich massgebenden Buchwerten einzustellen, und es ist zu anerkennen, dass für künftige Steuerberechnungen auf diese Buchwerte abgestellt wird.

725 Beurteilung der drei Modellfälle anhand der aufgestellten Bedingungen

Es ist die Frage zu beantworten, ob die drei Modellfälle je mit ihrer speziellen Struktur die einzelnen Bedingungen für einen Besteuerungsaufschub erfüllen oder ob die stillen Reserven den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich verlassen. Es ist dabei von der Annahme auszugehen, dass sich die im einzelnen konkreten Fall gewählten Gestaltungsformen überall dort innerhalb der Bedingungen bewegen, wo sich keine Notwendigkeit für eine Verletzung der Bedingungen zwingend aus den Besonderheiten des Aufspaltungsvorganges ergibt. So wird beispielsweise vorausgesetzt, dass in allen Fällen eine Buchwertübertragung vorgenommen wird. Auf eine weitere Besprechung dieser unproblematischen Fälle wird verzichtet.

725.1 Modellfall 1: Aufspaltung der Kollektivgesellschaft, Einbringung der Teilunternehmung in eine Aktiengesellschaft, Bindung durch Vertrag (Doppelgesellschaft)

Zu besprechen sind hier die Bedingung 4 (Steuerumgehung) und die Bedingung 7 (Wechsel der Art der Besteuerung).

a) Stellt die Bildung einer Doppelgesellschaft eine Steuerumgehung dar?

Die wie erwähnt umfangreiche Literatur in der BRD betrachtet die Doppelgesellschaft durchwegs unter dem Aspekt der Steuerumgehung; es wird dabei geprüft, ob die Doppelgesellschaft aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als eine wirtschaftliche und steuerliche Einheit zu betrachten sei: "Im Vordergrund der Betrachtungen steht ... die Frage, ob die ... Betriebsteilung ... steuerlich abzuerkennen ist, oder ob die Tatsache, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung und vom Standpunkt der Gesellschafter beider Unternehmungen aus, trotz rechtsförmlicher Teilung, ein einheitlicher wirtschaftlicher Organismus bestehen bleibt, eine von der zivilrechtlichen

Gestaltung abweichende Beurteilung rechtfertigt" (Schnell, S. 57). Gegenstand von Kontroversen bilden aufgrund des Steuergefälles vor allem die Transaktionen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung und die Möglichkeiten der Gewinnverschiebung; auf diesen Punkt wird unter 742 einzutreten sein. Wesentlich ist hier jedoch, dass die Zulässigkeit der Unternehmungsaufspaltung in der BRD sowohl von der Steuerrechtsprechung als auch von der Finanzverwaltung anerkannt ist (Boschert, S. 41).

Wie bereits dargestellt liegt eine Umgehung vor, wenn der Vorgang der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, d. h. ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich ist. Obschon diese Begriffe allgemein gehalten sind, so darf trotzdem aufgrund zweier Argumente angenommen werden, dass die Gründung einer Doppelgesellschaft nicht als ungewöhnlich bezeichnet werden darf:
- Aus der bisherigen Diskussion und insbesondere aufgrund der Motive und Zielsetzungen der Unternehmungsaufspaltung muss sie als wirtschaftliche Gestaltungsform und als Alternative akzeptiert werden, Die Unternehmungsaufspaltung ist ebenso gewöhnlich wie die Gründung einer Schwester-Aktiengesellschaft zur Uebernahme einer neuen Funktion.
- Immerhin darf die Unternehmungsaufspaltung keinen Scheinvorgang darstellen. "Scheingeschäfte und missbräuchliche Rechtsgestaltungen sind auch in Betriebsaufspaltungs-Fällen steuerlich unzulässig" (Böttcher, Beinert, 1966, S. 1782). "Danach findet die Gestaltung der Rechtsverhältnisse bei der Betriebsaufspaltung ihre Grenze nur noch im Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts ..." (Knoppe, 1961, S. 267). Als Indiz für einen effektiven Vorgang ist die getrennte Buchführung zu betrachten. Eine Schutzwirkung gegen Scheingeschäfte hat überdies die Bedingung 6, dass ein System, eine Gesamtheit aus der Ursprungsgesellschaft ausscheiden muss, d. h. dass effektive Funktionen übergehen.
Es besteht keine Veranlassung, die Bildung der Doppelgesellschaft als wirtschaftlichen Vorgang steuerlich nicht zu anerkennen; auszunehmen sind lediglich unklare Rechtsgestaltungen und Scheingeschäfte.

b) Führt die Bildung der Doppelgesellschaft zu einem unzulässigen Wechsel der Art der Besteuerung?

Vorweg sei die Frage für die Nachfolge-Unternehmung untersucht. Grundsätzlich werden die stillen Reserven aus der Kollektivgesellschaft mit einfacher Besteuerung beim Kollektivgesellschafter in eine Kapitalgesellschaft mit wirtschaftlicher Doppelbelastung übergeführt. Eine spätere Besteuerung der stillen Reserven ist sowohl bei

der Gesellschaft wie beim Gesellschafter gegeben. Ohne besondere Bedeutung ist dabei, dass das Geschäftsvermögen des Kollektivgesellschafters, das weiterhin Geschäftsvermögen bleibt, in der dieses Geschäftsvermögen verkörpernden Aktie in das Privatvermögen des Kollektivgesellschafters übergeht.

Bei der Rumpfunternehmung hingegen ist ein Wechsel der Art der Besteuerung möglich, wenn die Buchführungspflicht wegfällt - vgl oben unter Pt 724.3 - oder bei Verpachtung des Betriebsvermögens.

Gemäss Modellannahmen bleibt im Modellfall zT offen, welche Vermögensbestandteile übergehen und was bei der Ursprungsunternehmung zurückbleibt; festgelegt wurde, dass die Liegenschaften und die Anlagen, falls sie in der Rumpfunternehmung verbleiben, der Nachfolgeunternehmung v e r m i e t e t resp v e r p a c h t e t werden. Es ist zu prüfen, ob mit der Verpachtung dieser Vermögensgüter allenfalls eine Ueberführung ins Privatvermögen der Kollektivgesellschafter vorliegt.

Wie im handelsrechtlichen Teil angeführt, können Vermögensgegenstände, die einem Kollektivgesellschafter gehören, entweder Geschäftsvermögen oder Privatvermögen darstellen; "Geschäftsvermögen können nur Wirtschaftsgüter sein, die i n d e r v o l l e n r e c h t l i c h e n V e r f ü g u n g s g e w a l t (im Eigentum) d e s G e s c h ä f t s i n h a b e r s, des Geschäftsteilhabers oder der Gesellschaft stehen ..." (Känzig, 1962, N 88 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 151). Die massgebenden Merkmale für die Abgrenzung zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen sind stets ojektiver Natur: "Dem Geschäftsvermögen wird ... ein Aktivum regelmässig zugeteilt, wenn es aus Mitteln des Geschäfts oder für geschäftliche Zwecke erworben ist, weiter wenn es dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dient, sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit, sei es mittelbar durch seinen Wert, als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäftes erforderlich oder doch üblich ist. Der Wille des Steuerpflichtigen, wie er namentlich in der Aufnahme eines Gegenstandes in die Geschäftsbücher oder in der Ausscheidung aus diesen zum Ausdruck kommt, bildet lediglich ein, allerdings gewichtiges, Indiz für die Ausscheidung (vgl BGE 70 I S. 261, 80 I S. 420 ff, 82 I S. 177, 83 I S 342, 263, 85 I S. 250 f., 92 I S. 51 ff und die dort zitierten weiteren Entscheide)" (Blumenstein, 1971, S. 207 f).

Ob durch V e r p a c h t u n g eines Geschäftsbetriebes dessen V e r m ö g e n s r e c h t e ihren Geschäftscharakter sofort und unbedingt verlieren, ist umstritten; die Oberrekurskommission des Kantons Zürich hat diese Frage wiederholt verneint ..., während das Bundesgericht jede Verpachtung als Ueberführung des Geschäftsvermögens

in das Privatvermögen betrachtet ... "(Bodmer, S. 388). Im Wehrsteuerrecht wird unterschieden, ob es sich um eine vollständige Verpachtung oder nur um eine Teilverpachtung handelt; überdies muss die Verpachtung eine endgültige sein: von einer Ueberführung ins Privatvermögen kann nicht gesprochen werden, wenn die Uebertragung der Geschäftsaktiven auf den Pächter nur vorübergehend erfolgt und eine gewisse Bindung derselben an den bisherigen Betrieb bestehen bleibt (Masshardt, 1957, S. 163). "Eine Liquidation der Unternehmung kann bei der Verpachtung nur angenommen werden, wenn es sich um eine endgültige Massnahme handelt, so beispielsweise wenn der Betriebsinhaber das Geschäft deshalb nicht veräussert, weil er sich eine vorteilhafte Kapitalanlage sichern will" (Masshardt, 1957, S. 163). "Die Verpachtung wird als Geschäftsaufgabe behandelt, sofern der Steuerpflichtige damit eine endgültige oder doch wenigstens eine für längere Zeit bestimmte Massnahme getroffen hat. Damit werden die bisherigen Geschäftsaktiven zu Privatvermögen ..." (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd II, N 394 zu § 19, lit b StG, S. 158).
"Als Entnahmen sind in der Regel die Vermietung und die Verpachtung von Geschäftsvermögen zu betrachten. Dies gilt auch für Teile des Geschäftsvermögens - in der Praxis handelt es sich gewöhnlich um Liegenschaften - die anlässlich der Umwandlung oder Einbringung einer Einzelfirma oder Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht auf die Rechtsnachfolgerin übertragen, sondern an diese vermietet, verpachtet oder sonstwie privaten Zwecken zugeführt werden" (Altorfer, S. 139). Zu beachten bleibt indessen, dass es sich bei den zitierten Fällen um Einzelfirmen handelt.
Im Modellfall 1 werden die zurückbleibenden Vermögenswerte endgültig verpachtet; der damit vorliegende Uebergang ins Privatvermögen führt bei der Wehrsteuer vollständig, bei der Staatssteuer teilweise (zT Erfassung via Vermögensgewinnsteuer sichergestellt) zu einem Ausscheiden der stillen Reserven aus dem steuerlich determinierten Unternehmungsbereich und damit zur Besteuerung. Dies ist wie folgt zu beurteilen:
Einerseits bleiben die Vermögensgegenstände gemäss den Prämissen in einem System gebunden, d. h. die Vermögensgegenstände verlassen den bisherigen Unternehmungsbereich nicht, sie bleiben weiterhin Geschäfts- resp Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Sinn, an ihrer effektiven wirtschaftlichen Verwendung wird durch die Unternehmungsaufspaltung überhaupt nichts geändert. Um aber eine aus dem System heraus entstehende Besteuerungslücke zu vermeiden, wird für Unternehmungsaufspaltungen folgendes Vorgehen vorgeschlagen (es sei dabei absichtlich ausser acht gelassen, dass die Buchführungspflicht streng de lege late weiterbestehen müsste):

1. Qualifikation sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden der Rumpfunternehmung in der Rechtsform der Kollektivgesellschaft als Geschäftsvermögen.
2. Die Zuteilung muss verbindlich sein, der Steuerpflichtige muss sich in einem späteren Zeitpunkt darauf behaften lassen, dass es sich um Geschäftsvermögen handelt.

725.2 Modellfall 2: Aufspaltung einer Aktiengesellschaft und Gründung einer Tochtergesellschaft

Für diesen Fall speziell ist vor allem das Mutter-Tochter-Verhältnis; da diese Frage und der Uebergang auf Holdingbetrieb bei der Besprechung der Bedingung 7 bereits ausführlich erörtert wurde, erübrigt sich hier eine Wiederholung.

Für alle weiteren Fragen kann auf die allgemeinen Bemerkungen zu den einzelnen Bedingungen zur Abgrenzung des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches verwiesen werden.

725.3 Modellfall 3: Aufspaltung einer Aktiengesellschaft in zwei unabhängige Aktiengesellschaften

Sonderproblem für den Modellfall 3 bildet die Bedingung 1: Findet eine Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse statt?
Die Bedingung 1 scheint nicht erfüllt zu sein, wenn sie isoliert je für die Rumpf- und für die Nachfolgeunternehmung untersucht wird; eine 40%-ige-Beteiligung an der ganzen Ursprungsunternehmung wird beispielsweise ersetzt durch eine 100%-Beteiligung an nur 40% der Ursprungsunternehmung. Bei Ganzheitsbetrachtung liegen jedoch gleiche Beteiligungsverhältnisse vor, solange die Aufteilung effektiv im Verhältnis der Verkehrswerte geschieht und die stillen Reserven im bisherigen Beteiligungsverhältnis aufgeteilt werden. Bei der Beurteilung sind die analogen Ueberlegungen anzustellen wie sie in der Literatur etwa für die Aufspaltung der Kollektivgesellschaft in zwei Einzelfirmen zu finden sind:
"Wird mit der Unternehmungsteilung die Trennung der Gesellschafter verbunden, so dass die einen Gesellschafter nur die bisherige Gesellschaft weiterführen und die andern Teilhaber die neue Gesellschaft für sich allein übernehmen, so liegen ein Austritt von Personengesellschaftern und die Gründung einer neuen Gesellschaft vor. Gleichwohl ist die Uebertragung von stillen Reserven einkommenssteuerrechtlich zulässig. Soweit sie aber buchmässig aufgelöst oder vergütet werden, bilden sie steuerbaren Liquidationsgewinn" (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd II, N 419 zu § 19, lit b, S. 166). Die Uebertragung der stillen Reserven ist aber nur zulässig,

wenn die Teilhaber an beiden Gesellschaften gesamthaft im bisherigen Verhältnis beteiligt sind (Känzig, 1962, N 105 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 164). Känzig erwähnt ausdrücklich, dass eine vertikale Teilung einer Personengesellschaft auch dann als wehrsteuerrechtlich erfolgsneutral angesehen werden kann, "wenn sich das Verhältnis der Kapitalanteilsrechte der Gesellschafter zueinander, ohne in seiner Gesamtheit geändert zu werden, bei den einzelnen Gesellschaftern verschiebt. Dies gilt sogar dann, wenn zB eine Kollektivgesellschaft mit zwei Gesellschaftern in zwei Einzelfirmen aufgelöst wird ... (1962, N 105 zu Art 21, Abs 1, lit d, S. 164).
Sowohl im Wehrsteuer- wie im Zürcher-Kommentar wird Gewicht auf die Feststellung gelegt, dass nicht das Verhältnis bei den einzelnen Gesellschaftern, sondern das Verhältnis in seiner G e s a m t h e i t von Bedeutung ist.
Die Ueberlegungen mit der Gesamtbetrachtungsweise sind auch deshalb ohne weiteres auf den vorliegenden Fall zu übertragen, weil sowohl die Ursprungs- als auch die Rumpf- und die Nachfolgeunternehmung die gleiche Rechtsform haben und unbeschränkt der gleichen Besteuerungsart unterstehen. Ein Ausscheiden aus dem steuerlich determinierten Unternehmungsbereich liegt nicht vor, solange die Aufteilung ohne Verschiebung stiller Reserven vorgenommen wird.
Ergänzend lassen sich Argumente aus dem Bereiche der Vermögensgewinnbesteuerung heranziehen: Die Realteilung von Liegenschaften in Erbschaftsauseinandersetzungen. In seinem Entschein iS von Mandach (Neue Steuerpraxis, 23, S. 50 ff) bezeichnet das Bundesgericht die Realteilung als unentgeltlich, solange keine Ausgleichszahlungen vorgenommen werden: Modellfall 3 liesse sich in Analogie dazu als Realteilung einer Unternehmung mit Uebergang von Gesamthandsverhältnis in Alleineigentum betrachten.

726 Ueberprüfung des Modelles im Lichte des konkreten Falles

Es gilt hier festzuhalten, inwieweit das entwickelte allgemeine Realisationskonzept mit der vierfachen Abgrenzung nach Subjekt, Objekt, Besteuerungsart und Bemessung zur Beantwortung der Frage nach der Realisierung stiller Reserven für den speziellen Fall der Unternehmungsaufspaltung anwendbar ist. Dabei geht es nur um die praktische Verwendbarkeit; die Frage nach der Einhaltung der Zielsetzungen ist dem folgenden Pt 727 vorbehalten.

1. Die Anwendung des Modelles für die Beurteilung der Unternehmungsaufspaltung zeigt, dass die theoretischen Grundlagen auf einen herausgegriffenen praktischen Problemkreis übertragen werden können.

2. Die Uebertragung auf die einzelnen Modellfälle veranschaulicht die Verwendbarkeit des Modelles im konkreten Einzelfall.
3. Die Kontrolle des Modelles führte in der Anwendung keine Lücken zu Tage. Es zeigte insbesondere, dass alle in der Literatur im Zusammenhang mit der Realisation angeführten Kriterien zur steuerfreien Uebertragung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung (vgl Masshardt, 1972, S. 255) eingefangen und in e i n Konzept eingebaut werden können.

Es dürfte klar sein, dass die Ueberprüfung des Modelles für die Realisierung stiller Reserven anhand der Aufspaltung allein nicht genügen kann, um den Begriff des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches als allgemeines Realisationskonzept zu postulieren. Das Modell ist an anderen problematischen Realisationsfällen wie Zusammenschlüssen aller Varianten, Expropriation, Ersatzbeschaffung, Umwandlung etc kritisch zu überprüfen. Erst dann wird es möglich sein, dass allenfalls modifizierte Realisationskonzept als allgemeingültig für die Aufnahme in Steuergesetze zu empfehlen.

727 Ueberprüfung des Modelles anhand des Kriteriums der Entscheidungsneutralität

Aus der Bipolarität der Zielsetzungen heraus muss als erstes das fiskalische Ziel der Deckung des Finanzbedarfes eingehalten sein. Es darf als erfüllt gelten, solange die stillen Reserven den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich nicht verlassen.
Die volks- und betriebswirtschaftliche Zielsetzung dürfen nur dann als erfüllt betrachtet werden, wenn das Kriterium der Entscheidungsneutralität erfüllt ist. Es wurde festgelegt, dass unter Entscheidungsneutralität der Besteuerung zu verstehen ist, dass die Besteuerung im Falle von Strukturänderungs- und Strukturverbesserungsentscheiden in der Wirtschaft, d. h. bei der Wahl zwischen Alternativen, nicht zum Bestimmungsfaktor im Entscheidungsprozess wird. Ist Entscheidungsneutralität im entwickelten Modell gewährleistet?
Entscheidungsneutralität liegt eindeutig vor, wenn die aufgestellten Bedingungen - zB für den konkreten Fall der Unternehmungsaufspaltung - erfüllt sind, d. h. wenn die stillen Reserven den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich nicht verlassen und auf eine Besteuerung der realisierten stillen Reserven verzichtet werden kann. Durch den gewährten Besteuerungsaufschub kann die hauptsächlich ins Gewicht fallende einmalige Steuerbelastung umgangen werden: die Unternehmungsaufspaltung beispiels-

weise ist damit gegenüber andern Formen der Strukturänderungen - zB echten Fusionen - nicht diskriminiert; ausschlaggebend für die Wahl der Alternative im Entscheidungsprozess sind die übrigen, nicht steuerlichen, wirtschaftlichen Konsequenzen.

Ist jedoch eine oder sind mehrere Bedingungen verletzt, so dass bei Steueraufschub eine ungerechtfertigte Lücke entstehen würde, so wird die Aufspaltung als Realisationsakt betrachtet und die stillen Reserven werden besteuert. Hier liegt keine Entscheidungsneutralität der Besteuerung mehr vor - die entsprechende Alternative ist gegenüber andern benachteiligt. Der Entscheidungsprozess wird direkt beeinflusst. Diese Situation ist unbefriedigend; es sollte nach Wegen gesucht werden, die Entscheidungsneutralität auch dann zu sichern, wenn der steuerlich determinierte Unternehmungsbereich verlassen wird. Auf die Besteuerung der stillen Reserven kann nicht verzichtet werden. Hier bietet sich jedoch die Lösung an, die Fälligkeit der Steuern auf realisierten stillen Reserven auf beispielsweise fünf Jahre zu staffeln. Durch eine solche Staffelung liesse sich Entscheidungsneutralität deshalb weitgehend erreichen, weil die beiden Varianten

. Besteuerung der stillen Reserven mit späteren erhöhten Abschreibungsmöglichkeiten und

. Besteuerungsaufschub mit tieferen Abschreibungsmöglichkeiten über einen Zeitraum von mehreren Jahren betrachtet nicht mehr so stark divergieren. Eine Staffelung der Fälligkeit wäre überdies auch im Interesse des Fiskus, da sich dadurch gleichmässigere Steuereingänge erreichen lassen.

728 Vorschläge de lege ferenda für die Unternehmungsaufspaltung

Faist unterscheidet für die verschiedenen Formen der Zusammenschlüsse, Teilungen und Umwandlungen von Unternehmen in der heute geltenden Gesetzgebung und Praxis folgende drei Gruppen:

"In eine erste Gruppe sind jene Tatbestände einzureihen, für welche die eidg. oder kant. Gesetzgebung schon heute befriedigende Regelungen vorsieht, wie zB bei der Verrechnungssteuer. Hierher gehören auch die Fälle, wo das Gesetz keine ausdrücklichen Bestimmungen enthält und allein auf dem Weg der Praxis befriedigende Lösungen gefunden werden, wie zB für einzelne Tatbestände bei der Wehrsteuer.

Eine zweite Gruppe bilden jene Tatbestände, die in der Praxis bisher noch nicht befriedigend behandelt werden, wo aber, mangels ausdrücklicher entgegenstehender Gesetzesbestimmungen, rechtlich die Möglichkeit besteht, heute schon die steuerneutrale Behandlung zu praktizieren. An dieser Stelle sei der eindringliche Wunsch an die

zuständigen Steuerbehörden gerichtet, im Rahmen des vorhandenen gesetzlichen Interpretationsspielraumes den Bedürfnissen der Wirtschaft jetztsschon entgegenzukommen, ohne künftige Gesetzesrevisionen abzuwarten.

Zur dritten Gruppe sind jene Fälle zu rechnen, wo ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen einer steuerneutralen Behandlung entgegenstehen. Für diese Tatbestände sollten geeignete Bestimmungen in die Gesetzgebung eingebaut werden" (Faist, S. 483).

Er leitet daraus Postulate ab, die wie folgt zu verstehen sind:
" - in erster Linie im Sinne von Richtlinien und Auslegungsgrundsätzen für die P r a x i s im Rahmen des geltenden Rechts, indem überall dort, wo keine ausdrücklichen Gesetzesbestimmungen entgegenstehen, der Grundsatz der Steuerneutralität bei allen Formen der Zusammenschlüsse, Spaltungen etc heute schon durchgeführt wird;
- in zweiter Linie im Sinne von Vorschlägen, bei laufenden und bevorstehenden G e s e t z g e b u n g s a r b e i t e n geeignete Bestimmungen aufzunehmen... "(S. 484).

Die Frage der Unternehmungsaufspaltung ist weder im Wehrsteuerrecht noch im bernischen Steuergesetz geregelt, im Gegensatz beispielsweise zum solothurnischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (§ 60, Abs. 2, lit b), zum luzernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (§ 55, Abs 3) oder zum neuen aargauischen Gesetz über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (§ 12, lit c). Die beim Fehlen ausdrücklicher Vorschriften anzutreffenden Praxislösungen sind unbefriedigend; anzustreben sind eindeutige gesetzliche Regelungen. Es werden zwei Varianten genannt, um für die verschiedenen Umstrukturierungsfälle zu besseren Lösungen für die Realisation zu gelangen:
1. wenn möglich ist ein einheitlicher, umfassender, geeigneter Realisationsbegriff zu finden.
2. wenn dieser Begriff nicht gefunden werden kann, so sind alle problematischen Fälle im Gesetz einzeln und ausführlich zu regeln.
Die erste Möglichkeit ist vorzuziehen, da nur dies die Ausarbeitung eines Konzeptes erlaubt und erst die gleichmässige und gleichartige Behandlung der verschiedensten Fälle der Umst rukturierungen effektiv Entscheidungsneutralität gewährleisten kann.

Der Besteuerungsaufschub darf sich selbstverständlich nicht nur auf die Ertrags- resp Einkommens-/Gewinnsteuer beschränken, sondern es sind auch die gesondert geregelten Wertzuwachsgewinnsteuern einzubeziehen, da ja in der Regel ein wesentlicher Teil der stillen Reserven auf Liegenschaften entfallen dürfte. Gemäss § 161 des zürcherischen Steuergesetzes wird auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer lediglich bei

Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelfirmen in Personengesellschaften oder juristische Personen verzichtet. Andere Vorgänge wie Fusion und Entflechtung lösen eine Steuerpflicht aus (Reimann, Zuppinger, Schärrer, N 39, zu § 161, Bd IV, S. 157).

In das bernische Steuergesetz ist in Art 80, Abs 2 folgende Bestimmung aufgenommen worden: "Um den im allgemeinen volkswirtschaftlichen Interesse liegenden Zusammenschluss von Unternehmen zu erleichtern, aknn die Finanzdirektion die Ausnahme von Steuerpflicht für Kapitalgewinn anordnen, wenn die Beteiligungsrechte ohne Aufzahlung getauscht werden." Diese Ausnahmeregelung umfasst aber die Unternehmungsaufspaltung nicht, so dass sie der Veräusserungs gemäss Art 81 StG gleichzusetzen ist, was zu Vermögensgewinnbesteuerung führen muss.
Die imfolgenden dargestellten Vorschläge für die Formulierung einer gesetzlichen Regelung müssten sowohl für die normale Einkommens-/Ertrags-/Gewinnbesteuerung als auch auf Wertzuwachsgewinnsteuern anzuwenden sein.
Es seien zwei Varianten für die Regelung der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmungsaufspaltung dargestellt:

Variante 1:
a) Bei Unternehmungsaufspaltung entstehen weder steuerbarer Ertrag noch steuerbarer Wertzuwachsgewinn, solange keine Realisierung vorliegt, d. h. solange stille Reserven den steuerlich bezüglich Subjekt, Objekt, Besteuerungsart und Bemessung determinierten Unternehmungsbereich nicht verlassen.
b) Zur Sicherstellung der Entscheidungsneutralität ist trotz an sich vorliegendem Verlassen des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches keine Realisation anzunehmen bei Einbringung in eine Holdingunternehmung, bei Wegzug aus dem Kanton oder ausser Land oder bei Ueberführung ins Privarvermögen, sofern die spätere Besteuerung durch bindende Abmachungen sichergestellt ist.
c) Können die Bedingungen für einen Besteuerungsaufschub aus nachzuweisenden wirtschaftlichen Gründen nicht erfüllt werden, so ist der Steuerbetrag auf 5 Jahre zu verteilen.

Variante 2:
Eine Besteuerung bei Unternehmungsaufspaltung unterbleibt, wenn die stillen Reserven den steuerlich determinierten Unternehmungsbereich nicht verlassen, resp durch besondere Massnahmen eine spätere Erfassung trotzdem gewährleistet ist.
Sind die Bedingungen für einen Besteuerungsaufschub aus nachzuweisenden wirtschaftlichen Gründen nicht erfüllt, so ist der Steuerbetrag auf 5 Jahre zu verteilen.

73 Uebrige einmalige steuerliche Konsequenzen

Feingliederung

731 Emissionsstempel
732 Die Verrechnungssteuer
733 Uebrige Angaben
734 Warenumsatzsteuer
735 Einmalige steuerliche Konsequenzen bei Aufspaltung für die Gesellschafter

731 Emissionsstempel

Der Bund erhebt Stempelabgaben u. a. auf der Ausgabe inländischer Aktien, Anteilscheinen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, Genussscheinen sowie Anteilscheinen von Anlagefonds (Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973). Es sind "Verkehrsstempel, die nicht einen bestimmten wirtschaftlichen Sachverhalt, sondern einzelne, vom Gesetz bezeichnete Vorfälle des Rechtsverkehrs ... zum Gegenstand haben. Dabei wird auf formale Tatbestände abgestellt. Einer der rechtlichen Situation nicht entsprechenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden (Wyss/Pfund, Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben, Art 1, N 1; BGer vom 18. Februar 1940, Archiv Bd 9, S. 314)"(Känzig, 1971, S. 20).

In allen drei Modellfällen wird die Nachfolgeunternehmung in die Rechtsform der Aktiengesellschaft gekleidet. Gemäss Art 7, Abs 1 des BG über die Stempelabgaben ist der Emissionsstempel auf den Aktien der neu gegründeten Nachfolge-Aktiengesellschaft geschuldet. Dies ist für die einzelnen Modellfälle wie folgt zu beurteilen: in Modellfall I werden e r s t m a l s Aktienrechte begründet, so dass gegen die Belastung - sie entspricht dem Willen des Gesetzgebers - nichts einzuwenden ist. Gleiches gilt für den Modellfall II, wenn das Aktienkapital der Ursprungsunternehmung bei der Aufspaltung nicht herabgesetzt wird und die Gründung der Tochtergesellschaft eine Schaffung n e u e r, zusätzlicher Beteiligungsrechte darstellt. Ist indessen mit der Gründung der Tochtergesellschaft eine entsprechende Herabsetzung des Aktienkapitals der Ursprungsunternehmung verbunden, so entstehen keine neuen Beteiligungsrechte. Da damit auf dem neuen Kapital die Emissionsabgabe bereits bezahlt worden ist (Känzig, 1971, S. 57), entsteht eine Doppelbelastung für den herabgesetzten Betrag des Aktienkapitals. Diese Doppelbelastung entsteht unter den gleichen Voraussetzungen bei Modellfall III.

Die stossende Doppelbelastung wurde mit der Revision des StG zwar nicht beseitigt, aber doch immerhin gemildert, indem Art 9 des BG über die Stempelabgaben ("Besondere Fälle") in Abs 1, lit a folgendes bestimmt: Die Abgabe beträgt: a. auf Beteiligungsrechten, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Aufspaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden: 1 Prozent des Betrages, der der neuen oder aufnehmenden Gesellschaft oder Genossenschaft als Gegenleistung für die neuen Beteiligungsrechte zufliesst, mindestens aber von ihrem Nennwert. Trotz Herabsetzung des Satzes von 2 auf 1 % ist die neue Lösung unbefriedigend; sie führt zu einer ungerechtfertigten Doppelbelastung desselben wirtschaftlichen Objekts. Sie ist auch aus der Sicht der Entscheidungsneutralität der Besteuerung abzulehnen. Es wäre wünschbar gewesen, dass sich der Emissionsstempel wie die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer grundsätzlich auf den Boden gestellt hätte. Zusammenschlüsse, Spaltungen etc. von Unternehmen seien als steuerneutrale Vorgänge zu behandeln. Dies hätte bedeutet, dass, analog der Verrechnungssteuerregelung, übergehende Reserven und Gewinne (einschliesslich des Geschäftswertes) steuerfrei zu lassen gewesen wären (analog zu Faist, S. 495).
Steuerwirtschaftlich gesehen müssten die Regelungen in folgender Richtung zielen:
- "Bei Fusionen, Umwandlungen oder Aufspaltungen von Gesellschaften wird die durch die übernommene bzw aufgespaltenen Gesellschaft entrichtete Emissionsabgabe auf die Abgabe angerechnet, welche auf die Kapitalerhöhung der übernehmenden resp. abgespaltenen Gesellschaft entfällt" (Gutachten, 1970, S. 196).
- Abweichend wird an gleicher Stelle folgendes angeregt: "Bei Fusionen, Umwandlungen oder Aufspaltungen von Gesellschaften wird die Emissionsabgabe auf dem Nennwert der von der beteiligten Aktiengesellschaft ausgegebenen Aktien errechnet."

732 Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer ist eine an der Quelle erhobene Ertragssteuer und, steuerrechtlich betrachtet, eine Rechtsverkehrssteuer (Pfund, N 36 zur Einleitung, S. 41). Blumenstein reiht die Verrechnungssteuer unter die Sicherungsmittel der Steuerforderung ein (1971, S. 292 ff). Hier relevanter Gegenstand der Verrechnungssteuer gemäss Art 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) vom 13. Oktober 1965 ist der Ertrag auf dem beweglichen Kapitalvermögen und insbesondere der steuerbare Ertrag von Aktien. "Die Umschreibung der gesellschaftlichen Be-

teiligungsrechte, deren Ertrag der VSt unterliegt, ist abschliessend. Der VSt sind daher insbesondere nicht unterworfen die Erträge ... der Kapitalanteile an ... Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ..." (Pfund, N 3.1 zu Art 4, Abs 1, lit b, S. 84). Für den Modellfall 1 mit der Aufspaltung einer Kollektivgesellschaft ist somit grundsätzlich keine Verrechnungssteuerpflicht verbunden.

Steuerbarer Ertrag von Aktien usw. ist nach der Legaldefinition der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966, Art 20, Abs. 1, 'jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital oder Stammkapital darstellt (Bonus, Gratisaktion, Liquidationsüberschüsse u. dergl.)' (Pfund, N 3.11 zu Art 4, lit b, S. 90).
Das Verrechnungssteuergesetz betrachtet die Aufspaltung zwar als Vorgang, durch den ein allfälliges Reinvermögen als Liquidationsüberschuss ausgerichtet wird; als Liquidationsüberschuss wird dabei der Verkehrswert der (abgespaltenen) Apports in die neue Gesellschaft betrachtet, vermindert um den Betrag, um den das einbezahlte Grundkapital der (alten) Gesellschaft herabgesetzt wird (Pfund, N 3. 44 zu Art 4, Abs 1, lit b, S. 111). Gemäss Art 5, Abs 1, lit a VStG sind indessen von der Verrechnungssteuer ausgenommen die Reserven und Gewinne einer AG, GmbH oder Genossenschaft, die bei einer Fusion, Umwandlung oder Aufspaltung in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft übergehen. Erläutert sei diese Bestimmung für die Aufspaltung anhand von drei Beispielen:

Die Muttergesellschaft setzt in Höhe des Grundkapitals der von ihr durch Sacheinlage gegründeten Tochtergesellschaft ihr eigenes Grundkapital herab und findet die Aktionäre statt durch Rückzahlung in bar durch Abgabe der Aktien der Tochtergesellschaft ab. Dieser Vorgang ist rechtlich eine der VSt nicht unterliegende Rückzahlung vom einbezahlten Grundkapital der Muttergesellschaft. Soweit der Wert der Sacheinlage das Grundkapital der Tochtergesellschaft übersteigt, wird diese mit offenen oder stillen Reserven ausgestattet; dieser Reservenübergang bleibt gemäss VStG Art 5, Abs 1, lit a von der VSt ausgenommen (Pfund, N 2.10 zu Art 5, Abs 1, lit a, S. 207).

Die Muttergesellschaft behält ihr Grundkapital unverändert bei, gründet die Tochtergesellschaft durch Sacheinlage und behält die jungen Aktien in ihrem Portefeuille, wird also insofern zur Holdinggesellschaft. Dieser Vorgang bleibt verrechnungssteuertechnisch irrelevant. Tritt die Muttergesellschaft die jungen Aktien sogleich oder später ihren Aktionären ab, so erbringt sie diesen eine steuerbare geldwerte Leistung in dem Betrage, um den der Verkehrswert der abgetretenen Aktien die (allfällige) Gegenleistung der Aktionäre übersteigt. Bei einer solchen Gestaltung der Verhältnisse bleibt für die Ausnahmeregelung kein Raum (Pfund, N 2.11 zu Art 5, Abs. 1, lit a, S. 207).

Etwas anders liegt der Fall, wenn eine Bargründung der Tochtergesellschaft vorliegt, deren Aktien sogleich den Aktionären der Muttergesellschaft abgetreten werden (ev. steuerbare geldwerte Leistung in Höhe des Nennwertes), und unmittelbar anschliessend die Muttergesellschaft der ehemaligen Tochtergesellschaft bestimmte Aktiven und Passiven überlässt. Bei einem solchen eine Einheit bildenden Vorgehen wird die Praxis der EStV vermutlich die Abspaltung bejahen und die VSt auch dann nicht erheben, wenn der Aktivenüberschuss den Uebernahmepreis übersteigen sollte (Uebertragung von Reserven), welche weitherzige wirtschaftliche Auslegung umso eher gerechtfertigt erscheint, als der übernehmenden Gesellschaft die VSt in der Regel ohnehin zurückzuerstatten wäre.
Spätere Uebertragungen von Aktiven zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preise wären als geldwerte Leistung an die Schwestergesellschaft zu versteuern (Pfund, N 2.12 zu Art 5, Abs 1, lit a, S. 207 f).

Die bisherigen Darlegungen gingen davon aus, dass der Aufspaltungsvorgang vollständig im Inland abgewickelt wird; Art 4, Abs 2 des VStG bestimmt indessen, dass die Verlegung des Sitzes einer Aktiengesellschaft ins Ausland steuerlich der Liquidation der Gesellschaft gleichsteht. Diese Regelung steht an sich im Einklang mit den Bestimmungen über die direkten Steuern und ist folgerichtig im Sinne der Sicherungsfunktion. Die Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft oder Genossenschaft bewirkt jedoch keine geldwerte Leistung an die Mitglieder, sie führt auch nicht zu einer Versilberung der Aktiven. Unter Umständen dürfte es der Gesellschaft schwer fallen, die geschuldete Steuer zu entrichten, ohne Aktiven zu verwerten oder Geld aufzunehmen: VStV Art 24, Abs 1, lit d sieht daher vor, dass die Steuerpflicht unter bestimmten Voraussetzungen durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden darf (Pfund, N 6. 5 zu Art 4, Abs 2, S. 194).

Im folgenden seien noch kurz folgende zwei Sonderfälle gestreift:

Die Ueberbewertung von Sacheinlagen. Sie stellt eine Unterpari-Emission dar (OR 624) und ist handelsrechtlich nicht zulässig; wird die Ueberbewertung nicht berichtigt, so liegt eine steuerbare Gewinnvorwegnahme vor. "Die Apportanten sichern sich durch die Ueberbewertung Gewinne, die gewissermassen aus der Kapitalsubstanz des neuen Unternehmens kommen. Ueberbewertungen von Sacheinlagen sind also eigentlich 'Forfait'-Wegnahmen zukünftiger Gewinne" (Vuille, S. 140). Auf dem Nonversé ist die Verrechnungssteuer zu entrichten (Pfund, N 3. 60 zu Art 4, Abs 1, lit B, S. 123).

Gratis-Nennwerterhöhung. Sie unterliegt grundsätzlich der Verrechnungssteuer. Faist führt dagegen aus, dass eine solche Besteuerung abzulehnen ist, da die Umbuchung von Reserven auf Kapitalkonto kein Einkommen darstelle und Zusammenschlüsse durch derartige Steuerforderungen nicht erschwert werden sollen. Er fordert, dass das VStG die Gratisnennwerterhöhung ganz generell freistellen sollte (S. 496). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Kapitalrückzahlung bei den direkten Steuern steuerfrei bleibt, dass

aber allenfalls auch für diesen Fall der Weg der Meldung vorzusehen wäre. Zur Ausgabe von Gratisaktien vgl. im übrigen Pt 735.2.

Die Regelungen des VStG bei Aufspaltungen sind positiv zu beurteilen; sie entsprechen einer grosszügigeren Denkweise und orientieren sich an den effektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die Entscheidungsneutralität ist für die VSt gewährleistet.

733 Uebrige Abgaben

Ist die Aufspaltung mit einem Uebergang von Liegenschaften verbunden, so ist dieser Vorgang - ua auch für den Kanton Bern - Gegenstand der sog. Handänderungsabgabe. Sie ist im Kanton Bern gemäss Art 1, Abs 1 des Gesetzes betreffend Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben vom 15. November 1970 bei Erwerb eines Grundstückes und für die Errichtung eines Grundpfandrechtes zu entrichten. Blumenstein bezeichnet die Handänderungsabgaben als Rechtsübertragungssteuern (1971, S. 167), während andere Autoren sie lediglich den Rechtsverkehrssteuern zuordnen (Huber, 1953, S. 247; Gutachten, 1970, S. 97; NN, StR 1957, S. 398).
"Steuerobjekt ist der Verkehrsvorgang, welcher als Handänderung oder Veräusserung eines Grundstückes oder als Uebertragung des Eigentums an Grundstücken bezeichnet wird. Soweit nicht ausdrücklich gesetzliche Ausnahmen bestehen, löst grundsätzlich jede Handänderung - auch die unentgeltliche - die Steuerpflicht aus" (Gutachten, 1970, S. 97). Als Handänderung wird dabei "nicht nur die zivilrechtliche Eigentumsübertragung von Grundstücken gewürdigt, sondern jedes Rechtsgeschäft, das einer Drittperson ermöglicht, über eine Liegenschaft wirtschaftlich wie ein Eigentümer zu verfügen. Dies wird angenommen bei Uebertragung bzw Erwerb der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft oder einer Aktiengesellschaft, deren einziges Aktivum eine Liegenschaft bildet" (Blumenstein, 1971, S. 168).

Bei der Beurteilung der Handänderungsabgaben bei Aufspaltungsvorgängen ist die ausschliesslich gepflegte einseitige Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten des Fiskus eindeutig abzulehnen: ebenso wie wirtschaftliche Vorgänge dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichgestellt werden (Art 5, Abs 2 des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben) ist bei Vorgängen, die wirtschaftlich gesehen keine Eigentumsübertragung darstellen, von einem Festhalten am zivilrechtlichen Vorgang abzusehen. Einen Schritt in dieser Richtung wagt das zürcherische Steuergesetz, wenn in § 180 lit d Handänderungen infolge Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristische Personen ohne wertmässige

Aenderung der Anteilsrechte der Beteiligten von der Handänderungssteuer ausgenommen werden.
Die Gründe für einen Verzicht auf die Erhebung der Handänderungssteuer sind wiederum dieselben wie für den Verzicht auf die Realisierung der stillen Reserven. De lege ferenda ist deshalb folgender Vorschlag für die Formulierung der lit e zu Art 10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben zu machen, wobei als weitere Umstrukturierungsvorgänge auch Fusionen und Umwandlungen einzubeziehen wären:
'Keine Handänderungsabgabe ist zu entrichten bei Handänderungen infolge Zusammenschluss, Umwandlung oder Aufspaltung von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen, soweit bei der Staatssteuer die Bedingungen für den Verzicht auf einen Steueranspruch aus Realisierung stiller Reserven eingehalten sind'.

Wenig ins Gewicht fallen die übrigen Kosten wie zB Notariatskosten für die öffentliche Beurkundung des Errichtungsaktes, Gebühren für die Eintragung ins Handelsregister, die Publikation im Textteil des Schweizerischen Handelsamtsblatt inkl. Kosten für die zur Prüfung vorzulegenden Urkunden sowie allenfalls die Kommission an die kantonale Depositenstelle für die Hinterlegung der liberierten Beträge (Piontek, S. 171); sie seien hier nicht weiter behandelt.

734 Warenumsatzsteuer

Der Vollständigkeit halber sei auch die Frage der Warenumsatzsteuer (WUST) angeschnitten. Gemäss Art 13, Abs 1, lit a des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer (WUB) vom 29. Juli 1941 unterliegen der Steuer alle Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Eine Lieferung im Inland liegt dabei vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befindet (Art 15, Abs 1 WUB).

Da die Unternehmungsaufspaltung zivilrechtlich einen Veräusserungstatbestand darstellt, kann sich insbesondere aufgrund von Art 13, Abs 2 und Art 16, Abs 2 WUB grundsätzlich die Frage einer allfällig steuerbaren Lieferung stellen. Da jedoch wirtschaftliche Kontinuität besteht und (sowohl aufgrund der zivilrechtlichen Ueberlegungen zur Sukzession als auch aufgrund der im Zusammenhang mit der Realisation als Bedingung gesetzten Uebernahme der Steuerpflicht) keine Besteuerungslücke entsteht,

tritt im Moment der Aufspaltung keine Steuerpflicht ein (vgl. auch Rz 54 der Wegleitung für Grossisten). Immerhin ist die Eintragung der Nachfolgeunternehmung als Grossist in das Grossistenregister zu empfehlen.

735 Einmalige steuerliche Konsequenzen bei Aufspaltung für die Gesellschafter

Es ist die Frage zu beantworten, ob die Gesellschafter - sei es bezüglich ihrer Beteiligung an der Rumpfunternehmung oder an der Nachfolgeunternehmung - bei Aufspaltung der Einkommens- resp. Ertrags-/Gewinnbesteuerung oder der Vermögens-/Kapitalbesteuerung unterliegen. Die dabei auftretenden Probleme sind sehr vielfältig und sind insbesondere sehr stark von der Ausgestaltung der einzelnen in Frage stehenden Fälle abhängig; es seien hier deshalb nur einige Problemkreise von grösserer Bedeutung herausgegriffen.

Als Grundsatz gilt, dass jede Ausschüttung (soweit es sich nicht um eine Kapitalrückzahlung handelt) an die Gesellschafter - sei es in bar oder in Sachwerten - als Einkommen/Ertrag/Gewinn steuerbar ist. Dabei sind allerdings die Unterschiede zu beachten, je nachdem, ob die Beteiligungen zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen einer natürlichen Person gehören.

Gestreift seien folgende drei Fragen: Uebergang von selbständiger zu unselbständiger Tätigkeit, die Ausgabe von Gratisaktien resp. die Gratisnennwerterhöhung und die Behandlung eines allfällig entstehenden Agios.

735.1 Uebergang von selbständiger zu unselbständiger Erwertstätigkeit

Dieses Problem betrifft den Modellfall 1: Wenn ein Kollektivgesellschafter mitarbeitender Aktionär in der Nachfolgeunternehmung wird und von ihr für seine Arbeit Lohn bezieht, so stellt sich die Frage, ob ein Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt. In Art 42 resp. 96 WStB sowie Art 42 resp. 124 StG ist eine Zwischenveranlagung vorgesehen, wenn ein Berufswechsel vorliegt, d.h. "... wenn in der Art der bisherigen Erwerbstätigkeit oder in der Ausübung derselben eine grundlegende Änderung eintritt ... Ein Berufswechsel liegt vor, wenn der Steuerpflichtige ... von einer selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit übergeht ... zB der Inhaber einer Einzelfirma oder die Gesellschafter einer Personengesellschaft werden durch Umwandlung der Personenunternehmung in eine Aktiengesellschaft von Geschäftsinhabern zu Aktionären und Geschäftsinhabern zu Geschäftsleitern" (Känzig, 1962, N 6 zu Art 42, S. 308). Es ist nicht

a priori klar, ob eine Zwischenveranlagung vorgenommen werden kann, da die selbständige Tätigkeit in der Kollektivgesellschaft nicht aufgegeben, sondern lediglich in ihrem Umfang reduziert wird. Da die Rumpf- und die Nachfolgeunternehmung die Ursprungsunternehmung - aufgeteilt - weiterführen, dürften sich die Erwerbsgrundlagen nicht wesentlich verändern; der Zürcher Kommentar weist in diesem Zusammenhang auf die üblicherweise sowieso festzustellende Schwankungsbreite bei selbständiger Tätigkeit hin: " Der Geschäftswechsel unter Beibehaltung selbständiger Erwerbstätigkeit richt auch bei erheblicher Verminderung des Einkommens nicht auf für eine Zwischeneinschätzung; bei selbständiger Erwerbstätigkeit müssen grössere Schwankungen im Geschäftsertrag in Kauf genommen werden ..." (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 23 zu § 59, S. 263).
Die Frage, ob eine Zwischenveranlagung vorzunehmen ist, muss immer aufgrund der effektiven Verhältnisse überprüft werden, insbesondere wird die umfangmässige Aufteilung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit für die Beurteilung von wesentlicher Bedeutung sein.

735.2 Die Ausgabe von Gratisaktien resp. die Gratis-Nennwerterhöhung

Sie besteht darin, dass das nominelle Aktienkapital durch Erhöhung des Nennwertes oder Ausgabe neuer Aktien aus gesellschaftseigenen Mitteln erhöht wird. Sowohl gemäss WStB (Art 21, Abs 1, lit c) als auch gemäss StG (Art 29, Abs 1) sind Gratis-Aktien und die Erhöhung des Nennwertes sowie die Einzahlung auf Aktien auf Mitteln der Gesellschaft beim Empfänger als Einkommen resp als Ertrag steuerbar. Der Grund für die Besteuerung liegt darin, dass die Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile steuerfrei ist; bei Umwandlung von offenen (oder allenfalls stillen) Reserven in Aktienkapital mit späterer steuerfreier Rückzahlung als Kapitalanteile wird die Lückenlosigkeit der Besteuerung verletzt.
Ohne Bedeutung ist die Frage für Modellfall 1 (soweit keine Bildung von Aktienkapital der Nachfolgeunternehmung zulasten unversteuerter stiller Reserven vorliegt, wobei hier effektiv aber die entsprechende buchmässige Aufwertung steuerbar ist); das in Aktienkapital umzuwandelnde Kapital der Kollektivgesellschaft besteht einerseits aus Kapitaleinzahlungen und andrerseits aus beim Gesellschafter bereits versteuerten Gewinnen; die Entnahme beider Komponenten ist steuerfrei möglich, so dass hier keine Besteuerung von Gratisaktien resp. Gratis-Nennwerterhöhung stattfinden kann.

Beachtlich ist das Problem indessen für die Modellfälle 2 und 3; unzulässig ist grundsätzlich auch hier - um dies vorwegzunehmen - die Bildung von Aktienkapital zulasten

stiller Reserven. Keine Steuerpflicht entsteht für die Aktionäre in jenen Fällen, in denen eine Herabsetzung des Aktienkapitals der Ursprungsgesellschaft im Betrage des Grundkapitals der Nachfolgeunternehmung vorgenommen wird und die offenen Reserven proportional zum übergehenden Aktienkapital übertragen werden (Masshardt, 1963/64, S. 187 und 190).

Die Besteuerung der Gratis-Nennwerterhöhung und der Ausgabe von Gratisaktien ist umstritten; Känzig äussert sich dazu wie folgt: "Gewinnanteile sind schliesslich die Erhöhung des Nennwertes von Aktien und Stammanteilen sowie der Nennwert neu ausgegebener Aktien, sofern die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchgeführt wird ... Diese vielkritisierte Besteuerung der Gratisaktien ist im Hinblick darauf, dass die Steuerbarkeit gesellschaftsrechtlicher Leistungen am Nominalwert der Kapitalanteilsrechte zu messen ist, systemgemäss" (1962, N 68 zu Art 21, Abs 1, lit c, S. 140, ferner N 114 zu Art 49, Abs 1, lit b, S. 366 f mit Verweis auf einen abweichenden BG-Entscheid). Als Gegner der Besteuerung sei von Waldkirch zitiert (S. 377ff).

Die Frage ist weiterhin umstritten; es würde den Rahmen dieser Untersuchung sprengen, hier näher auf die grundsätzliche Problematik einzutreten. De lege lata ist die Besteuerung der Gratisaktien sowohl für den WStB als auch das StG eindeutig geregelt (WStB Art 21, Abs. 1, lit c, und StG Art 29, Abs 1): Gratisaktien sind als Ertrag aus Beteiligungen steuerbar, jedoch - dies als Einschränkung - soweit die Aktien, "die Gratisaktien abgeworfen oder eine Gratiserhöhung ihres Nennwertes erfahren haben, Bestandteil des Vermögens eines buchführungspflichtigen Unternehmens ... bilden, besteht eine Steuerpflicht für Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen nur, wenn sich damit der Gesamtwert der Beteiligung erhöht hat und dieser Mehrwert verbucht worden ist... " (Masshardt, 1972, N 46 zu Art 21, Abs 1, lit c, S. 104).

Soweit die Steuerpflicht besteht, ist sie als systemkonform zu beurteilen; die entstehende - uU grosse - Steuerlast geht als Konsequenz in das Entscheidungskalkül ein; Neutralität der Besteuerung inbezug auf den Entscheidungsvorgang ist nicht gegeben. Als Lösung, um die spätere Besteuerung sicherzustellen, liesse sich auch hier der Weg über die vertragliche Abmachung finden. Es müsste dabei aufgrund der Forderung, dass das Objekt beim entsprechenden Subjekt erfasst werden muss, einerseits bestimmt werden, dass bei Liquidation vom ursprünglichen Aktienkapital auszugehen ist und dass andererseits auch bei Verkauf die Gratisaktien erfasst werden müssen.

Eine weniger komplizierte Lösung bietet sich nicht an, solange auf die Besteuerung der Gratisaktien resp. Gratisnennwerterhöhungen nicht verzichtet werden kann.

735.3 Die Einbringung eines Aktivenüberschusses

Wenn auf die neugegründete Nachfolgeunternehmung nicht nur Aktienkapital, sondern auch offene Reserven übertragen werden, so liegt die Einbringung eines Aktivenüberschusses über den Nominalwert der ausgegebenen Beteiligungsrechte, ein A g i o (Aufgeld)vor; die Besteuerung dieser Aufgelder ist abzulehnen. Sie ist denn auch allgemein als sachwidrig anerkannt, weil solche Aufgeldet, richtig betrachtet, erfolgsneutrale Kapitaleinlagen der Gesellschafter darstellen (Faist, S. 487). "Das Aufgeld ist eine Kapitaleinlage. Deshalb berührt es die Erfolgsrechnung der Unternehmung nicht. Es darf somit nicht zum steuerbaren Unternehmungsgewinn gerechnet werden, sofern das geltende Steuergesetz dies nicht ausdrücklich vorschreibt " (Känzig, 1965, S. 470).

"Zu beachten ist indessen, dass R ü c k z a h l u n g e n v o n A g i o s ... an die Aktionäre keine Kapitalrückzahlung im eigentlichen Sinne, sondern Gewinnausschüttungen darstellen und auch wehrsteuerrechtlich als solche behandelt werden müssen" (Masshardt, 1972, N 9 zu Art 49, Abs 1, lit a, S. 212). Bei Aufspaltung entsteht weder für die Gesellschaft noch für die Aktionäre eine Steuerpflicht aus Einbringung eines Aktivenüberschusses.

74 Laufende steuerliche Konsequenzen bei Aufspaltung

Feingliederung:

741 Steuerbemessung

742 Leistungen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung

Die Grundsätze der Besteuerung v o r Aufspaltung wurden unter Pt 711.1 bereits skizziert; sie gelten im Normalfall analog sowohl für die Rumpf- als auch für die Nachfolgeunternehmung für die laufende Besteuerung n a c h Aufspaltung. Folgende zwei Sonderfragen seien hier herausgegriffen: Die Frage, ob für die Rumpfunternehmung eine Zwischenveranlagung stattfinden muss und die Frage allfälliger Gewinnverschiebungen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung.

741 Steuerbemessung

Mit der Gründung der Nachfolgeunternehmung in der Rechtsform der Aktiengesellschaft entsteht ein neues, selbständig steuerpflichtiges Steuersubjekt. Die übergehenden Vermögenswerte und der Ertrag daraus sind ab Eintragungsdatum der Gründung im Handelsregister von der Nachfolgeunternehmung zu versteuern. Die Rumpfunternehmung ihrerseits ist jedoch steuerpflichtig aufgrund der Bemessungsfaktoren der ungeteilten Ursprungsunternehmung, so dass für den übergehenden Teil eine Doppelbesteuerung entstehen würde. Obschon an sich zwei verschiedene Steuersubjekte vorliegen, so ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nur das objektive, sondern auch das subjektive Moment der Doppelbesteuerung erfüllt.

Die Doppelbelastung kann verhindert werden durch die Vornahme einer Zwischenveranlagung für die Rumpfunternehmung. Unter einer Zwischenveranalgung ist zu verstehen, dass ausserhalb der normalen periodischen Veranlagungs- oder Einschätzungstermine bei nachhaltigen Veränderungen in den wirtschaftlichen oder persönlichen Verhältnissen des Steuersubjektes eine ausserordentliche Erhebung der Bemessungsfaktoren vorgenommen wird. Ziel der Zwischenveranlagung ist es, eine sachgerechte, den effektiven Verhältnissen entsprechende Besteuerung sicherzustellen, d.h. die ordentliche Veranlagung abzuändern, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen während der Veranlagungs- resp. Berechnungs-/Bemessungsperiode dauernd verändert haben. "Die Tatsachen, die eine Zwischenveranlagung und eine "Gegenwarts"besteuerung im ordentlichen Veranlagungsverfahren notwendig machen, sind in Art 96 und 42 übereinstimmend geordnet und abschliessend aufgezählt" (Känzig, 1962, N 2 zu Art 42, S. 305): Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsel, Vermögensanfall von Todes wegen, Scheidung oder gerichtliche Trennung. Eine entsprechende Regelung ist in Art 42, Abs 6 StG enthalten. Die angeführten Kriterien betreffend die Steuerpflicht der natürlichen Personen; inwieweit lassen sie sich auf die Unternehmungsaufspaltung anwenden?

Ist die Unternehmungsaufspaltung in Modellfall 1 mit einem Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit für alle Kollektiv-Gesellschafter verbunden, so werden die Bemessungsgrundlagen automatisch den neuen Verhältnissen angepasst. Nicht geregelt sind indessen alle übrigen Fälle, wobei insbesondere für juristische Personen werden im WStB (Känzig, 1962, N 4 zu Art 9, S. 54) noch im StG (Art 65 mit Verweisen) eine Zwischenveranlagung überhaupt vorgesehen ist. Als einzige Ausnahme ist der Fall der Uebernahme geregelt (Art 12, Abs 2 WStB und Art 42 bis resp Art 17, Abs 4 StG), andere Umstrukturierungsvorgänge sind nicht geregelt.

Im Sinne einer weitergefassten Anwendung der Lösung für Uebernahmen sei gestützt auf die im Zusammenhang mit der Realisierung stiller Reserven aufgestellte Bedingung 2 (Entrichtung der geschuldeten Steuern und Anrechnung der Steuerfaktoren; vgl Pt 724.1 lit b hievor) folgende Handhabung vorgeschlagen:

1. Regelung der Steuerpflicht bis Ende der laufenden Veranlagungsperiode:
Bei Unternehmungsaufspaltung sind die geltenden Faktoren aus Veranlagung der ungeteilten Ursprungsunternehmung nach den Richtlinien über die Steuerteilung im interkantonalen Verhältnis auf die Rumpf-und die Nachfolgeunternehmung aufzuteilen und die geschuldeten Steuern ab Teilung je für den entsprechenden Teil bis Ende der laufenden Veranlagungsperiode zu entrichten.
2. Regelung der Steuerpflicht für die nächstfolgende Veranlagungsperiode:
In der nächstfolgenden Veranlagungsperiode sind sowohl die Rumpf- als auch die Nachfolgeunternehmung aufgrund des auf sie entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlagen der Ursprungsunternehmung bis zur Aufspaltung und anschliessend aufgrund der getrennten Abschlüsse zu veranlagen. Zur Gewährleistung der Kontinuität sind die Bemessungsgrundlagen somit zweigeteilt.

Obschon diese Lösung in der Praxis bereits anzutreffen ist, so ist eine ausdrückliche gesetzliche Regelung doch anzustreben.

742 Leistungen zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung

Die vorgesehene vertragliche Verknüpfung in Modellfall 1 in der Form von Miet- oder Pachtverträgen für Liegenschaften und Maschinen, Lieferungs- oder Abnahmeverträgen und Darlehensverträgen kann mit den darin enthaltenen Leistungsvereinbarungen steuerliche Probleme bieten. Dieselben Fragen können auch in Modellfall 2, weniger in Modellfall 3 auftreten. Der Tatbestand der Gewinnverschiebung lässt sich analog zum vorzugsweise im Zusammenhang mit Leistungen an die Gesellschafter oder nahestehende Dritte verwendeten Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung beurteilen.

Mit diesen Fragen befasst sich eine umfangreiche Literatur in der BRD zur Betriebsaufspaltung und zur Gründung von Doppelgesellschaften *), wobei dort das Thema

---

*) Boschert, S. 75 ff; Schnell, S. 345 ff; Barth, S. 14 ff; Blencke, S. 496; Böttcher, S. 1782 ff; Bundessteuerblatt, 1960, S. 513 ff; Bundessteuerblatt, 1965, S. 261 ff; Fasold, S. 386 ff; Finanzgericht Münster, 1964, S. 57 f; Gottschling, S. 105 ff; Henninger, S. 251 ff; Heuer, S. 1373 f; Knoppe, 1960, S. 206 ff; ders., 1961, S. 68 ff; ders., 1962, S. 120 ff und 80 ff; Thiel, S. 214 ff; Uelner, S. 2048 ff; Vangerov, S. 202 ff; NN, Nachzahlungsverbot ... S. 151.

deshalb besondere Aktualität erhält, weil das wesentliche Steuergefälle zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften ausgenützt werden kann. Obschon das Motiv des Steuergefälles in der Schweiz in den Hintergrund tritt, so kann trotzdem ein Interesse vorhanden sein, durch eine entsprechende Ausgestaltung der Leistungsvereinbarungen Gewinnverschiebungen von der einen auf die andere Unternehmung vorzunehmen und insbesondere Teile des Gewinnes der Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung der Doppelbelastung zu entziehen und allenfalls die Progression zu mildern.

Wie bereits erwähnt, kann die Umschreibung der verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen werden: "Verdeckte Gewinnausschüttung ist jede Gewinnverteilung einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, die in der Geschäftsbuchhaltung nicht als solche ausgewiesen, sindern durch Buchungen verdeckt ist, die diese geldwerten Leistungen entweder überhaupt nicht oder dann in einem sachlich unrichtigen Lichte erscheinen lassen. Gewinnausschüttungen sind diese geldwerten Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter oder an diesen nahestehende Personen, weil ihnen keine oder keine angemessenen Gegenleistungen der Gesellschafter gegenüberstehen und sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder in einem wesentlich geringeren Umfange erbracht worden wären ..." (Känzig, 1962, N 53 zu Art 49, Abs 1, lit b, S. 343 f).

Einigkeit besteht darin, dass ein offentlichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu korrigieren ist; schwierig ist indessen die Ermittlung der angemessenen Leistung resp. des offentlichtlichen Missverhältnisses: "Für die Schätzung des Wertes der geschäftsmässig begründeten Leistung ist entscheidend, was die Unternehmungsleitung bei den gegebenen Verhältnissen in guten Treuen als geschäftsmässig begründet hält" (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 81 zu § 45 StG, S. 140). Es ist einfach darzulegen, dass geschäftsmässig nicht begründet ist, wenn die gleiche Leistung bei gleichen Verhältnissen einem Dritten nicht erbracht resp. der gleiche Verzicht nicht geleistet worden wäre. Es darf jedoch die praktische Schwierigkeit der Ermittlung für die Steuerbehörden nicht unterschätzt werden (vgl. die grundsätzlichen Erörterungen zur Beweislast bei Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 82-84 zu 45 StG, S. 141).

Abschliessend seien einige Beispiele für Gewinnverschiebungsmöglichkeiten zwischen Rumpf- und Nachfolgeunternehmung angeführt:

- Miet- und Pachtzinsen. Gewinnausschüttung durch übersetzte Miet- oder Pachtzinsen, Gewinnvorwegnahme durch Verzicht auf eine angemessene Miet- und Pachtzins-

einnahme (Reimann, Zuppinger, Schärrer, Bd III, N 96 und 105 zu § 45, S. 145 f). Bei der Beurteilung der Höhe ist zu beachten, dass im Miet- und Pachtzins regelmässig eine Entschädigung für die Abnutzung der zum Gebrauch überlassenen Grundstücke, Maschinen oder Anlagen enthalten ist (Känzig, 1962, N 50 zu Art 21, Abs 1, lit b, S. 131).

- Kapitalzinsen: Denkbar sind übersetzte Fremdkapitalzinsen einerseits oder der Verzicht auf Verzinsung andrerseits mit den entsprechenden Zwischenstufen.
- Gewinnverschiebungen im engeren Sinne: Es handelt sich dabei um von den marktüblichen Preisvereinbarungen abweichende Lieferungs- und Abnahmeverträge zwischen einander nahestehenden Unternehmungen oder um die Gewährung übersetzter Rückvergütungen.
- Denkbar ist eine übersetzte Entschädigung für die Führung der Verwaltung der einen Unternehmung durch die andere oder aber der Verzicht auf die Entschädigung für solche Leistungen.

75 Zusammenfassung und Ausblick

Die Beschreibung der Steuern im Zusammenhang mit einem Aufspaltungsvorgang legt das breite Spektrum offener Fragen auf allen Stufen eines Entscheidungsprozesses frei. Als Schwergewicht kristallisiert sich hier wie auch bei andern Umstrukturierungsalternativen die Frage der Realisierung stiller Reserven heraus. Die Bedeutung dieses Problemkreises ergibt sich einerseits aus der Sicht des Steuerpflichtigen gesehen aus der allfällig entstehenden wesentlichen Steuerlast; aus steuerwirtschaftlicher Sicht andrerseits harrt die Frage noch der allgemein befriedigenden grundsätzlichen Lösung.
Die ausführliche Analyse mündete in das vorliegende Modell mit dem Grundgedanken, dass auf die Realisierung stiller Reserven verzichtet werden kann, wenn der aufgeschobene Gewinn den bezüglich Subjekt, Objekt, Art der Besteuerung und Bemessung determinierten Unternehmungsbereich nicht verlässt. Für die Unternehmungsaufspaltung - für andere Umgruppierungsfälle ist analog vorzugehen - lassen sich gestützt auf dieses Basiskonzept konkrete Bedingungen für die Gewährung des Besteuerungsaufschubes entwickeln.
Gesicherte steuerwirtschaftliche Erkanntnisse müssen letztlich ihren Niederschlag in den Steuergesetzen finden. Als Ansätze in diese Richtung sind die normativen Vorschläge für die Formulierung von Regeln für die Behandlung der stillen Reserven bei Unternehmungsaufspaltung zu verstehen. Zwischenziel ist dabei, die Entwicklung ana-

loger Lösungen anzuregen, um damit das eigentliche Ziel, die Entwicklung eines generellen und allgemein gültigen Realisationskonzeptes, zu fördern.

Die übrigen Steuerfragen bei Unternehmungsaufspaltung bedürfen über die hier aus Gründen der Beschränkung gewählte reine Beschreibung hinaus noch durchwegs vertiefter Behandlung und Analyse. Als Beispiel sei nur die wenig flexible und verbesserungsfähige Regelung beim Emissionsstempel erwähnt. Auf die Notwendigkeit sachlich gerechtfertigter und entscheidungsneutraler Lösungen auch für diese übrigen Steuerfragen muss alles Gewicht gelegt werden.

8 ENTSCHEID, DURCHFUEHRUNG UND KONTROLLE

Die bisher dargestellten drei ersten Stufen im Entscheidungsprozess - Bestimmung der Ziele, Festlegung der Alternativen und Ermittlung der Konsequenzen der einzelnen Alternativen - sind der Entscheidvorbereitung zuzuordnen (Ulrich, S. 204). Zur Entscheidvorbereitung seien hier zusätzlich zwei weitere Teilstufen im Entscheidungsprozess gezählt: die Ermittlung der Gesamtkonsequenzen einerseits und die Beurteilung der Lösungsmöglichkeiten mit Erstellung einer Rangordnung der Alternativen andrerseits.

Die Unternehmungsaufspaltung als Grundsatzentscheid führt zu vielfältigen, verschiedenartigen und weittragenden Konsequenzen (vgl Konsequenzenkatalog in Unterabschnitt 52), die im Hinblick auf den Wahlakt zu einer Gesamtkonsequenz zusammengefasst werden müssen. Diese Addition der Konsequenzen bietet je nach Komplexität der Situation erhebliche Schwierigkeiten. Nicht nur bestehen Unterschiede in den Masseinheiten/Massstäben der einzelnen Konsequenzen, sondern es sind ua auch Probleme der Quantifizierung und die Frage des Grades der Sicherheit für die Prognose der entsprechenden Konsequenzen zu berücksichtigen. Unterschiedlich sind überdies auch die zeitliche Tragweite sowie die Wichtigkeit der einzelnen Komponenten für den Entscheid, die zu einer je nach Bedeutung verschiedenen Gewichtung führt.

Erst aufgrund der bewerteten Gesamtkonsequenzen sind die Lösungsmöglichkeiten zu beurteilen und eine Rangordnung der Alternativen zu erstellen. Die Gesamtkonsequenzen müssen dabei ins Verhältnis zu den quantifizierten Zielen gesetzt werden, und der entsprechende Zielerreichungsgrad ist zu ermitteln.

Gestützt nun auf diese Unterlagen wird der eigentliche Entscheid getroffen. Der Entscheid stellt den Willensakt des Aktors dar. Zum Entscheid gehört auch immer der Wille, "die zur Verwirklichung der Entscheidung notwendigen Massnahmen zu treffen, also der Wille zum Handeln. Wenn dieser Wille fehlt, dann man noch nicht von einer Entscheidung sprechen" (Stärkle, S. 17).
Es ist nicht zu übersehen, dass in der Regel ein Gesamtentscheid einheitlich in einem Akt aufgrund von lückenlos bewerteten und zusammengefassten Konsequenzen nicht möglich ist. Angesichts der Vielzahl qualitativer Dimensionen bei Unternehmungsaufspaltung wird der Weg über einen Stufenentscheid gewählt werden müssen; diese Möglichkeit wurde bereits in Unterabschnitt 41 gestreift. Es ist die Entscheidungstheorie, die sich im einzelnen zB mit Fragen eines stufenweisen Vorgehens, der Messung und Zusammenfassung von Konsequenzen und mit dem Problem der Unsicherheit befasst. Sie hat Instrumente und Hilfsmittel entwickelt, um auch in komplizierten Prozessen zum Entscheid zu gelangen. Es kann hier jedoch nicht auf bereits bestehende Modelle und Theorien eingetreten werden; es muss dazu auf die Spezialliteratur vielfach mathematischer Richtung verwiesen werden.

Als letztes folgt die Verwirklichung des Entscheides (Ulrich, S. 204). Sie zerfällt in die Durchführungs- und in die Kontrollphase.
Ulrich unterteilt die Durchführungs- oder Realisierungsphase in die Teilstufen: Bestimmen der Sollwerte, Umsetzen von Massnahmen und Handlungsvorschriften (Programmierung), Anordnen, Instruieren, Orientieren und Ausführen der vorbestimmten Handlungen (S. 204; vgl ferner Pt 212 hievor). Hier treten in erster Linie Führungsprobleme auf - Probleme der Planung und der Organisation wie Ablauf der Aufspaltung, neue Aufgabenzuteilung, Verantwortlichkeit, personelle Lösungen, Lösungen für die einzelnen Funktionen etc. Stärkle konkretisiert die Durchführungsphase wie folgt:
"- Kommunikation mit den für die Verwirklichung vorgesehenen Personen (Anweisungen, Instruktionen usw.),
- die eigentliche Realisierung der Entscheidung, das heisst etwas ausführen oder tun, dessen Ergebnis beobachtet werden kann,
- die laufende Anpassung der getroffenen Entscheidung an wichtige Gegebenheiten und Möglichkeiten ..." (S. 18).

Die Kontrollphase als letzte Phase besteht darin, die programmgemässe Ausführung zu überwachen (Fortschrittskontrolle) und die Ergebnisse zu ermitteln und zu bewerten (Ulrich, S. 204; vgl ferner Pt 212 hievor). Sie soll Auskunft geben über den Erreichungsgrad der Haupt- und Nebenziele.
Die Kontrolle ist wohl der letzte Schritt im Entscheidungsprozess, sie kann aber gleichzeitig uU Beginn eines neuen Entscheidungsprozesses sein: Die Kontrolle führt wiederum zu einen SOLL-IST-Vergleich, resp zu einem Vergleich ZIEL-IST und kann damit Motiv und Auslöser für weitere Entscheidungsprozesse bilden.

9 ZUSAMMENFASSUNG

Gegenstand der Untersuchung ist die Unternehmungsaufspaltung, erfasst als ein Entscheidungsmodell für einen die als System betrachtete Gesamtunternehmung betreffenden Unternehmerentscheid.

Grundprobleme sind die Prüfung der Uebertragung entscheidungstheoretischer Erkenntnisse auf ein steuerwirtschaftliches Einzelproblem einerseits und die Untersuchung und Begründung des Postulates der Entscheidungsneutralität der Besteuerung andrerseits.

Der Lösung des ersten Grundproblemes dient die Analyse des Entscheides der Unternehmungsaufspaltung auf dem Wege der detaillierten Darstellung der einzelnen Stufen des Entscheidungsprozesses. Dies erlaubt, die Stellung der Steuern innerhalb eines solchen Vorganges im allgemeinen und in den einzelnen Phasen des Entscheides im besonderen zu erhellen und gleichzeitig die eingrenzende Auswirkung der handelsrechtlichen Rahmenbedingungen zu erkennen. Dem Fiskus - verstanden als Gesetzgeber, Gericht, Verwaltung - kann die Erklärung des Entscheidungsmodelles Einblick in Mechanismus und Prozess eines Unternehmerentscheides vermitteln und ihm erlaufen, die gewonnenen Erkenntnisse in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Anwendung vermehrt zu berücksichtigen. Dem Unternehmer kann verdeutlicht und betont werden, dass die Steuern als zwar wesentliche, aber doch als nur e i n e Komponente in den Rahmen der übrigen Konsequenzen von Alternativen einzuordnen ist, damit ein Gesamtoptimum überhaupt erreicht werden kann.

Das Postulat der Entscheidungsneutralität der Besteuerung als zweites Grundproblem - abgeleitet aus der Bipolarität der Ziele der Besteuerung mit den beiden Polen der finanz- resp volkswirtschaftlichen und den unternehmerischen Zielsetzungen - fordert die Verhinderung steuerlich bedingter und steuerlich bestimmter Entscheidungen. Die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen der Unternehmungsaufspaltung, insbesondere die Untersuchung der Realisierung stiller Reserven und das entwickelte Modell des steuerlich determinierten Unternehmungsbereiches und die ausgearbeiteten Vorschläge orientieren sich am Kriterium der Entscheidungsneutralität. Anhand des konkreten Problemes lässt sich zeigen, dass diese Betrachtungsweise erlaubt, den beiden divergierenden Zielsetzungen gleichzeitig optimal gerecht zu werden.

Als grundlegendes Ergebnis der Untersuchung sei die Notwendigkeit bezeichnet, neue Erkenntnisse der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre auch auf die Spezialdisziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu übertragen. Ausgehend von der Untersuchung des Einzelproblemes der Unternehmungsaufspaltung liesse sich ein Weg für die allgemeine Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre finden.

* * * * * * *